

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Vývoj daně z přidané hodnoty v letech 2012 - 2015

Development of Value Added Tax in the Years 2012 - 2015

Student:
Vedoucí bakalářské práce:

Kateřina Špačková
Ing. Kateřina Krzikallová

Ostrava 2015

Zadání bakalářské práce

Student:

Kateřina Špačková

Studijní program:

B6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6202R049 Účetnictví a daně

Téma:

Vývoj daně z přidané hodnoty v letech 2012 - 2015
Development of Value Added Tax in the Years 2012 - 2015

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Harmonizace daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie
3. Vývoj daně z přidané hodnoty v České republice v letech 2012 - 2015
4. Porovnání vybraných oblastí v praktických příkladech
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2014 – výklad s příklady*. 10. vyd. Praha: Grada Publishing, 2014. 352 s. ISBN 978-80-247-5118-4.

PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 5. 2013*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 592 s. ISBN 978-80-7263-812-3.


ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vyd. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

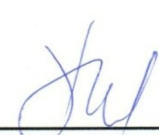
Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Kateřina Krzikallová**

Datum zadání: 21.11.2014

Datum odevzdání: 07.05.2015


Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.

V Ostravě 7. května 2015



Špačková Kateřina

Obsah

Obsah	3
1 Úvod.....	5
2 Harmonizace daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie	7
2.1 Historie daně z přidané hodnoty v Evropě a její harmonizace	7
2.2 Definice daně z přidané hodnoty	10
2.3 Charakteristika daně z přidané hodnoty	11
2.1 Osoby povinné k dani	12
2.2 Základ daně.....	13
2.3 Sazba daně	13
2.3.1 Sazby daně z přidané hodnoty ve vybraných státech Evropské unie ...	15
3 Vývoj daně z přidané hodnoty v České republice v letech 2012-2015	17
3.1 Historie vývoje daně z přidané hodnoty v České republice	17
3.2 Úpravy v zákoně o dani z přidané hodnoty v roce 2012	19
3.3 Úpravy v zákoně o dani z přidané hodnoty v roce 2013	21
3.4 Úpravy v zákoně o dani z přidané hodnoty v roce 2014	29
3.5 Úpravy v zákoně o dani z přidané hodnoty v roce 2015	33
4 Porovnání vybraných oblastí v praktických příkladech.....	41
4.1 Změny sazby daně z přidané hodnoty.....	41
4.2 Přenesení daňové povinnosti – tuzemský reverse charge	46
4.3 Časový test pro uplatnění osvobození nemovitých věcí	50
4.4 Ručení za nezaplacenou daň	52
4.5 Změněná terminologie v roce 2014	56
5 Závěr.....	57
Seznam použité literatury	59

Seznam zkratek.....	62
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1 Úvod

Dne 1. května roku 2004 vstoupila Česká republika do Evropské unie a začal platit zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty¹. Jelikož daň z přidané hodnoty patří mezi daně, u kterých dochází k častým právním úpravám, je tato daň velmi složitá a komplikovaná. Na jednoduchosti ji nedodá ani fakt, že k legislativním úpravám dochází jak v zákonech České republiky, tak přímo ve směrnicích Evropské unie, podle kterých se musí Česká republika řídit. Proto je také zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty často novelizován. Celkem byl k 1. 1. 2015 tento zákon novelizován třemi zákony. Konkrétně se jedná o zákony č. 196/2014 Sb., č. 262/2014 Sb. a 360/2014 Sb., kterými se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a další související zákony.²

Oblast daně z přidané hodnoty je zásadním nástrojem veřejných financí po celém světě. Z tohoto důvodu a také z důvodu sjednocení pravidel při obchodování mezi jednotlivými členskými státy je v rámci Evropské unie daň z přidané hodnoty výrazně harmonizována a svůj předobraz v unijní legislativě nachází celá řada ustanovení, která jsou závazná pro všechny státy Evropské unie. Základním předpisem pro oblast daně z přidané hodnoty je v současné době směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, která je platná od 1. ledna 2007. Důvodem přijetí této směrnice byla přehlednost a srozumitelnost. Jedná se totiž o nahrazení značně novelizované a roztržité úpravy, jejímž hlavním prvkem byla směrnice 77/388/EHS (tzv. Šestá směrnice). Aby nedošlo v důsledku změny terminologie k rozporu s unijním právem, je naprosto nezbytné vykládat nové pojmy eurokonformně. Čistě terminologické změny mají za cíl zajistit vnitřní terminologickou jednotu a bezrozpornost tuzemského právního řádu tak, aby věcně neposunovaly význam či obsah daného institutu, a aby z povahy věci nezpůsobovaly rozpor s právem Evropské unie. Je proto vždy nutné při výkladu jednotlivých pojmů, které mají svůj význam v evropském právu, korigovat obsah daného pojmu v soukromém právu výkladem tohoto pojmu z hlediska evropského práva tak, aby daný výklad byl eurokonformní.³

¹ (Pitner, Benda, 2013)

² (Marková, 2015)

³ (Marková, 2015)

Bakalářská práce je rozdělena do pěti kapitol. První kapitolou je úvod. Další dvě kapitoly představují část teoretickou. Jedná se o kapitolu druhou a třetí. Kapitola druhá se zabývá harmonizací daně z přidané hodnoty v Evropské unii a je rozdělena do několika podkapitol, které jsou věnovány historii daně z přidané hodnoty v Evropě, samostatné definici a sazbě daně z přidané hodnoty, kde můžeme najít také konkrétní sazby daně v jednotlivých státech Evropské unie. Třetí kapitola je zaměřena na změny v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Bude se tedy věnovat samotnému vývoji daně z přidané hodnoty v České republice v letech 2012 – 2015. Podkapitoly zachycují změny daně z přidané hodnoty v jednotlivých letech, první podkapitola bude změna daně z přidané hodnoty v roce 2012, druhá podkapitola bude změna daně z přidané hodnoty v roce 2013 atd. Čtvrtá kapitola bakalářské práce je část praktická, kde bude v praktických příkladech znázorněn dopad vybraných změn, které nastaly za dané období. Pro lepší přehled a představu, pokud to bude možné, budou tyto výsledky promítnuty v grafech. Poslední kapitolou je závěr, ve kterém budou shrnuty nejzásadnější poznatky z celé práce.

Cílem práce je analyzovat na příkladech vybrané změny aplikace daně z přidané hodnoty v souladu s harmonizací této daně v České republice s právem Evropské unie od roku 2012. Provést komparaci vybraných změn na plátce daně z přidané hodnoty a spotřebitele.

Pro zpracování bakalářské práce byly použity metody deskripce, komparace a analýzy.

2 Harmonizace daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie

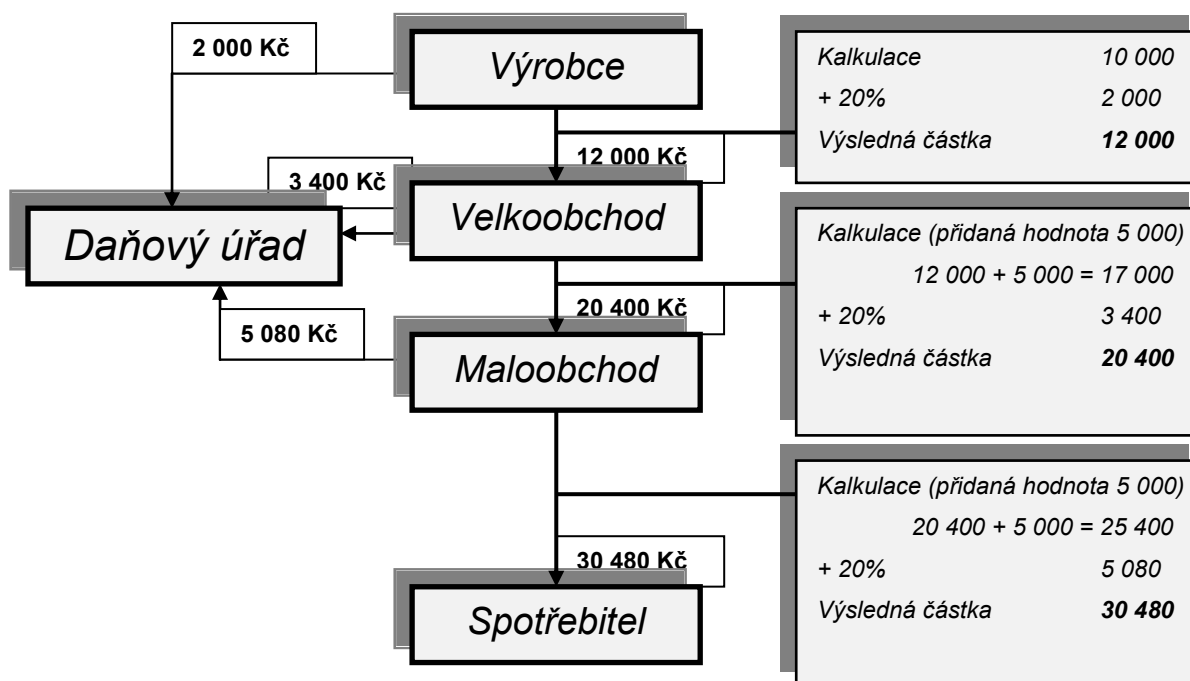
Pro to, aby fungoval společný trh založený na volném pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu je nezbytná harmonizace nepřímých daní. Nepřímé daně můžeme také označit jako daně obrátové, daně ze spotřeby nebo daně z prodeje. Tyto daně neberou ohledy na příjem poplatníka, vážou se nepřímo na prodej nebo obrát výrobce nebo obchodníka, víceméně se to projeví na ceně pro spotřebitele.

Hlavní pozici v oblasti nepřímých daní má daň z přidané hodnoty, která se též dá označit jako univerzální daň ze spotřeby. Její harmonizace se stává hlavním předmětem fungování jednotného vnitřního trhu EU.

2.1 Historie daně z přidané hodnoty v Evropě a její harmonizace

Jako první daň z přidané hodnoty, sice s jiným mechanismem než je ten současný, používala Francie, již od roku 1954. Zasloužil se o to vládní ekonom Mauris Lauré. Ostatních pět států z původních šesti používalo při zakládání Římských smluv kaskádovitý systém daně z obrátu, viz Obr 2.1.

Obr. 2.1 Mechanismus výpočtu kaskádovité daně z obrátu



Zdroj: Široký (2008, s. 176), vlastní úprava

V roce 1960 speciální pracovní skupiny zvolené Komisí, Fiskální i finanční výbor jmenovaný Komisí, potvrdili, že členské státy musí zrušit kumulativní daňové systémy nepřímého zdanění a zavést daň z přidané hodnoty, jinak by členské státy při společném obchodu byly nuceny uplatňovat složitý evropský systém vzájemných refundací, u kterého by byla kontrola složitá a téměř nemožná.

První směrnice k dani z přidané hodnoty, směrnice 67/227/EHS vznikla až 10 let po podepisování Římských smluv a dalších 10let trval přelomový předpis, tzv. Šestá směrnice.⁴

Tedy roku 1970 tato směrnice vešla v platnost pro celé Evropské hospodářské společenství kromě Itálie, u které byl složitý přechod z daně obrátové na daň z přidané hodnoty, byla jí udělena výjimka s odkladem do konce roku 1973. Motivem tohoto kroku byla potřeba odstranit překážky volného pohybu zboží. Daň z přidané hodnoty byla ideální prostředek k harmonizaci a vyznačuje se vysokou úrovní daňové neutrality.

V roce 1977 vznikla společná pravidla pro určení vyměřovacího základu daně z přidané hodnoty v Šesté směrnici 77/388/ EHS, o dani z přidané hodnoty⁵. Tuto směrnici lze považovat za přelomový harmonizační počín ES v oblasti nepřímých daní. V neposlední řadě je také důležité zmínit směrnici č. 92/77/EHS, která stanovila dolní mez pro určení daňových sazeb. Stanovena byla základní sazba 15 % a sazba snižena 5 %.⁶

Poté, co se členy Evropské unie stalo velké množství států, vešla v platnost, počátkem roku 2007 nová SMĚRNICE RADY č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen Směrnice 2006/112/ES). Je to obecný harmonizační dokument, vztahující se na základ daně, daňové sazby, předmět zdanění, osoby povinné k dani, daňový odpočet i osvobození od daně.⁷ Tato směrnice byla upravena o řadu novelizací, viz příloha č. 1. Tyto novelizace upravují především dobu použitelnosti daně z přidané hodnoty uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité elektronicky

⁴ (Šíroký, 2013)

⁵ Směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17.5.1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkající se daní z obrátu- Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně

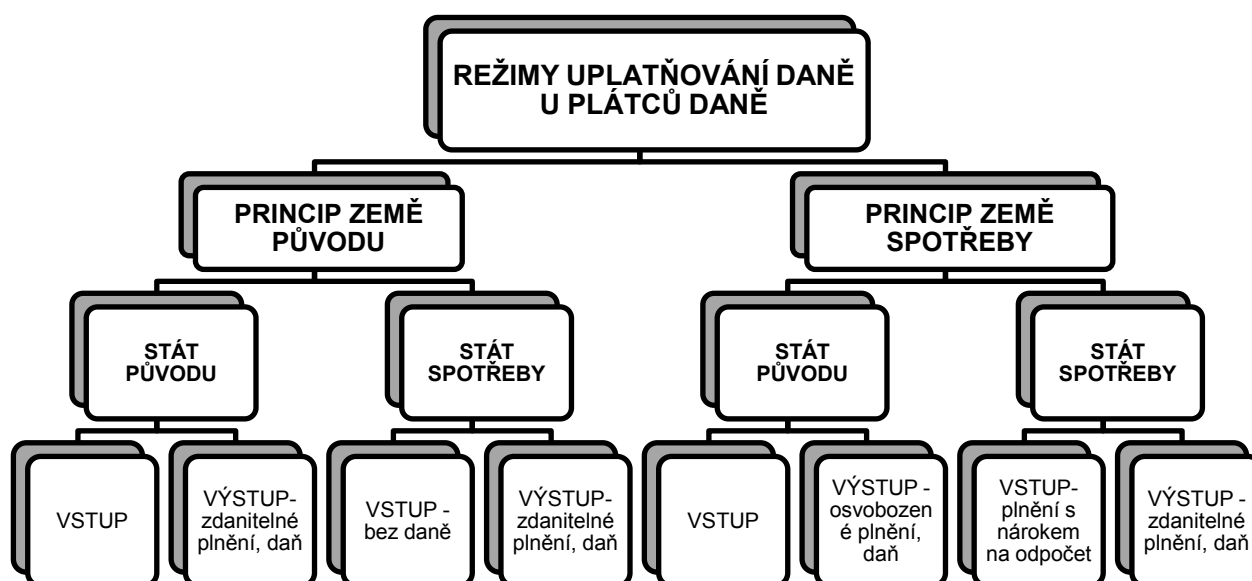
⁶ (Zajíčková, Boháč, Večeř, 2012)

⁷ (Zajíčková, Boháč, Večeř, 2012)

poskytované služby, některá dočasná ustanovení o sazbách daně z přidané hodnoty, mění místo poskytnutí služby, upravují snížené sazby daně z přidané hodnoty, daňové úniky spojené s dovozem, společný systém daně z přidané hodnoty, volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů, pravidla fakturace, trvání povinnosti dodržovat minimální základní sazbu, mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů a francouzské nejvzdálenější regiony, a zejména Mayotte. Některé novelizace byly vydány za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství.

I přes velkou snahu o zavedení principu zdanění v zemi původu („Origin Principle“), který by usnadnil obchod mezi členskými státy, se tato myšlenka nepodařila prosadit. V současné době stále převažuje princip země spotřeby (princip země určení; „Destination Principle“), který znamená, že se daň vybere v členské zemi, ve které jsou zboží a služby spotřebovávány (viz Obr. 2.2), na rozdíl od již dříve zmíněného principu země původu, kde se daná komodita zdaňuje v zemi, která je poskytovatelem či dodavatelem této komodity.

Obr. 2.2 Schéma užití principu země původu a země spotřeby



Zdroj: Šíroký (2013, s. 139), vlastní úprava

2.2 Definice daně z přidané hodnoty

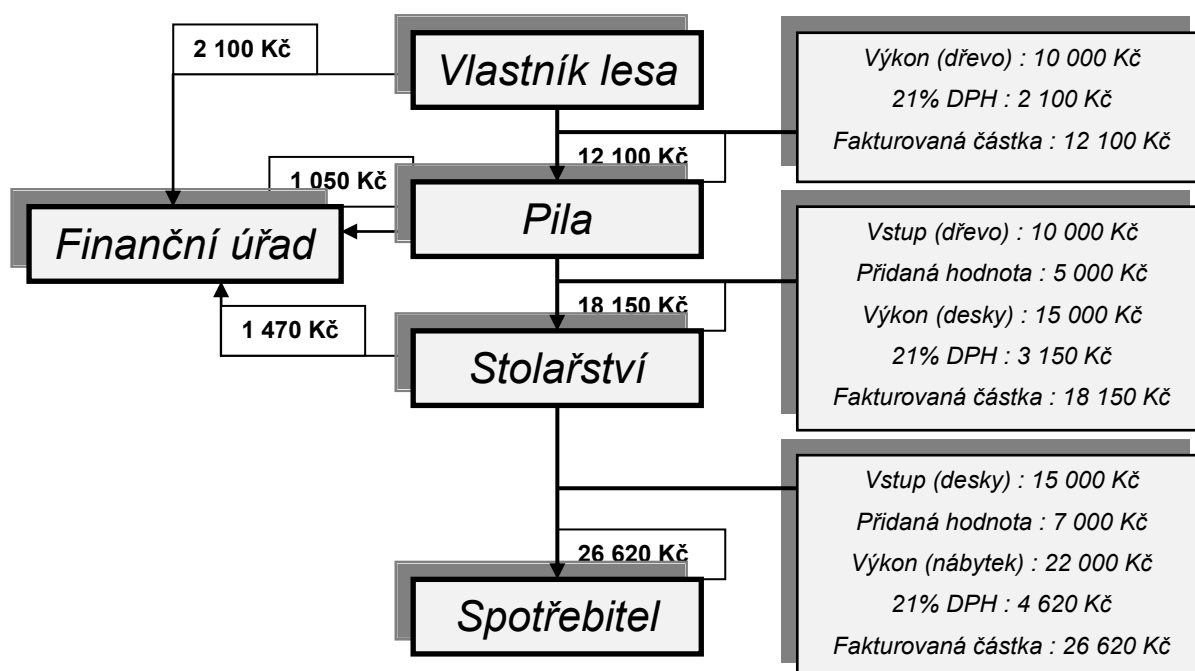
Soudní dvůr Evropské unie charakterizuje daň z přidané hodnoty jako obecnou daň ze spotřeby aplikovanou na zboží a služby postupně až do fáze jejího prodeje včetně, jako daň přímo úměrnou ceně zboží a služeb, která je nezávislá na počtu uskutečněných transakcí proběhnutých během výroby a distribuce předcházející konečnému prodeji komodity a jako daň vybíranou poté, co byla odečtena daň z dané komodity na vstupu příslušné distribuční nebo výrobní fáze.⁸

Směrnice 2006/112/ES zajišťuje společný systém daně z přidané hodnoty, který se vztahuje na výrobu a distribuci nakupovaných a prodávaných komodit za účelem spotřeby v Evropské unii.

Dle této směrnice je daň z přidané hodnoty vypočítávána na základě hodnoty přidané k ceně zboží a služby v každé fázi výrobního i distribučního řetězce. Společný systém daně z přidané hodnoty se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně. Osoby povinné k dani, tj. osoby identifikované pro daň z přidané hodnoty, si mohou odpočíst výši daně, kterou zaplatili jiným osobám povinným k dani, za svůj nákup, který slouží pro obchodní účel. Nakonec je zatížen pouze konečný spotřebitel ve formě procentní přírážky ke konečné ceně komodity. Tento postup zajišťuje neutrální dopad této daně, viz Obr 2.3.

⁸ (Široký, 2013)

Obr. 2.3 Vliv plátcovství daně z přidané hodnoty na prodejní cenu.
Všechny účetní jednotky jsou plátcí daně z přidané hodnoty



Zdroj: Šebestíková a kol. (2013, s. 105), vlastní úprava

2.3 Charakteristika daně z přidané hodnoty

Na daň z přidané hodnoty převažují ve světě kladné názory a to především díky její neutralitě, možnosti zdanit služby, výhodnosti pro mezinárodní obchod, odolnosti proti daňovým únikům a spolehlivosti výnosů pro stát.

Tato daň totiž umožňuje zdanit spotřebu domácností s vyloučením výrobním vstupů, tak aby komodity s vyšším počtem stupňů nebo různými podíly spotřebitelské ceny na ceně výrobní či velkoobchodní nebyly diskriminovány a podíl daně na ceně komodity tedy odpovídal zákonem stanovené sazbě. Výhoda této daně také spočívá ve zdanění služeb, u kterých všeobecně existuje větší možnost daňových úniků, jelikož u jednorázové obrátové daně bylo vyžadováno rozlišování uživatelů služeb, podle toho, zda byli konečným spotřebitelem či nikoliv, což u daně z přidané hodnoty nenastává, protože je cena pro plátce i neplátce stejná a poskytovateli služeb tedy nenastává problém rozlišování mezi konečnou a výrobní spotřebou. Také pro mezinárodní obchod je daň z přidané hodnoty výhodná, jelikož všichni dovozci do určité země mají stejné podmínky. Pozitivní vlastností této daně je také poskytování

lepší ochrany před daňovými úniky, kdy systém refundací daně na základě evidence o zaplacené dani ze vstupů snižuje daňové úniky, neboť plátce daně je postaven do řetězu, ve kterém má každý zájem na potvrzení o zaplacení daně v ceně zboží, dodavatelé jsou si tedy vědomi, že o jejich vstupech i zdanitelných výstupech existují doklady, ke kterým má finanční úřad přístup. V neposlední řadě je velkou výhodou této daně dosažitelnost vyšších výnosů ze zdanění spotřeby, také díky menším únikům zdanění služeb, jak bylo uvedeno výše.

Komise Evropské unie stanovila daň z přidané hodnoty, jako jednu z podmínek členství v Evropské unii. Tudíž můžeme vyloučit nevýhody této daně, se kterými se potýkají státy, které ještě na daň z přidané hodnoty nepřistoupily, a to obavu ze zvýšené inflace a náročnost přechodu na tuto daň. Zbývá nám tedy jediná nevýhoda daně z přidané hodnoty oproti klasické obrátové dani a tou je velká administrativní nákladnost fungování této daně. Pokud má být totiž tato daň účinná, musí být učiněno zadost její velmi náročné administrativě, která je náročná jak pro plátce, tak pro stát. Proto legislativa umožňuje menším firmám úlevy ve formě osvobození od daně či možnosti využívání jednodušších postupů, jako je například delší zdaňovací období.⁹

2.1 Osoby povinné k dani

Dle Směrnice 2006/112/ES hlavy III. je osobou povinnou k dani jakákoliv osoba (mimo zaměstnance), na jakémkoli místě vykonávající ekonomickou činnost, tj. veškerá soustavná činnost obchodníků, výrobců či poskytovatelů služeb, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti, to znamená bez ohledu na to, jestli je tato činnost zisková či ztrátová.

Do ekonomické činnosti je zahrnuta také důlní činnost, zemědělská výroba a soustavné činnosti vykonávané dle zvláštních právních předpisů, především nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti inženýrů, architektů, lékařů, dentistů, právníků a účetních znalců. Využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně se také považuje za ekonomickou činnost. Jak již bylo výše zmíněno, ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob,

⁹ (Kubátová, 2009)

kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na jejímž základě vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů nebo jako příjmy za autorské příspěvky, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle § 36 odst. 2 písm. e) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Pokud státy, obce, kraje či jiné veřejnoprávní subjekty provozují činnost jako orgány veřejné moci, nejsou osobami povinnými k dani.

2.2 Základ daně

Dle směrnice 2006/112/ES, hlavy VII. základ daně zahrnuje daně, mimo samotnou daň z přidané hodnoty, cla, dávky a poplatky, ale také vedlejší výdaje, jako jsou náklady na balení, přepravu, pojištění a provize, které dodavatel zboží nebo poskytovatel služby účtuje pořizovateli nebo příjemci.

V základu daně nejsou zahrnuty položky jako: snížení ceny v podobě slevy za platbu předem; slevy a rabaty, které obdrží pořizovatel nebo příjemce v okamžiku uskutečnění plnění; částky, které osoba povinná k dani obdržela od pořizovatele nebo od příjemce na úhradu výdajů zaplacených jejich jménem a na jejich účet, o kterých účtuje jako o průběžných položkách.

Základem daně při dovozu zboží je celní hodnota stanovená dle platných předpisů Společenství.

2.3 Sazba daně

Každý členský stát uplatňuje základní sazbu (standard rate) daně z přidané hodnoty, která tvoří procentní podíl ze základu daně a je stejná při poskytnutí služby i při dodání zboží. Základní sazba nesmí být nižší jak 15 %.

Existuje ovšem sazba snížená (reduced rate), která se může uplatňovat pouze u dodání zboží či poskytnutí služeb kategorií, které jsou uvedeny v příloze III k směrnici Rady 2006/112/ES, ty jsou: jídlo; farmaceutické výrobky; lékařské vybavení a pomůcky (patří zde i dětská autosedačka); přeprava osob a dopravních

zavazadel; dodání tiskovin, které nejsou určeny k propagaci; oprávnění ke vstupu na kulturní události či do kulturních zařízení; zpřístupnění příjmu televizních nebo rozhlasových pořadů; poskytnutí služeb spisovateli, skladateli a výkonnými umělci a jejich autorské odměny; dodání, výstavba, renovace a přestavba bytů v rámci sociální politiky; dodání zboží a poskytnutí služeb určených k použití v zemědělské výrobě; poskytnutí ubytování; oprávnění ke vstupu na sportovní akce a využívání sportovních zařízení; dodání a poskytnutí zboží a služeb dobročinnou organizací v oblasti sociální péče, která není osvobozena od daně, a která je uznaná členskými státy; poskytnutí lékařské, zubolékařské a lázeňské péče; poskytnutí služeb v souvislosti s úklidem veřejných komunikací, a s odvozem a zpracováním domovního odpadu. Dále také restaurační služby a drobné opravy obuvi. Členské země mohou uplatňovat jednu či dvě tyto sazby.

Některým státům Evropské unie, jako je Španělsko, Francie, Irsko, Itálie a Lucembursko, byla udělena podle článku 114 směrnice 2006/112/ES výjimka a mají zavedenou tzv. super sníženou sazbu daně (super - reduced rate). Tyto členské státy mohou u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III, uplatňovat sníženou sazbu nižší, než je minimální sazba stanovená v článku 99 směrnice 2006/112/ES, tzn. sazbu nižší než 5 %. Tyto státy byly povinny k 1. lednu 1993 zvýšit svou základní sazbu uplatňovanou k 1. lednu 1991 o více než 2 procentní body.

Další sazba uznaná Evropskou unií je takzvaná mezisazba (parking rate), ta plní funkci opatření zmírňující přechod ze sazby snížené na sazbu základní.¹⁰ Mezisazbu v současné době užívá 5 států a to Belgie, Irsko, Lucembursko, Rakousko a Portugalsko. Belgie uplatňuje mezisazbu ve výši 12 % především na určité energetické produkty a na některé pneumatiky a duše, Irsko v 13,5% výši vztahující se na energie pro vytápění a osvětlení, movitý majetek použit při výstavbě a údržbě nemovitého majetku, dodávku nemovitého majetku, služby v podobě běžného uklízení nemovitého majetku, opravy a údržbu movitého majetku, služby vztahující se k péči o lidské tělo, některé zvláštní turistické služby, služby vztahující se na fotografie, služby žokejů, umělecká díla a starožitnosti, krátkodobý pronájem (méně než 5 týdnů) motorových vozidel určených pro přepravu osob po silnici, lodí,

¹⁰ (Stuchlík, 2013)

člunů a ostatních plavidel nepřesahující 15 tun hrubé určený pro přepravu cestujících, sportovních a rekreačních plavidel včetně jachty, motorových lodí, člunů, kánoí, skifů a závodních člunů a karavanů, mobilních domů, stanů a přívěsů, autoškoly, profesionální služby poskytované veterinárními lékaři. V Lucembursku je tato sazba na úrovni 14 % a vztahuje na určitá vína, tuhá paliva, minerální oleje a dřevo určené pro použití jako palivo, s výjimkou dřeva pro topení, prací a čisticí prostředky, reklamní tiskoviny, obchodní katalogy a podobné, teplo, klimatizaci a páru, s výjimkou tepla poskytnutých tepelnými sítěmi, bezpečnou úschovu a správu cenných papírů, správu úvěrů a úvěrových záruk osobou nebo organizací. V Rakousku se 12% mezisazba se vztahuje na víno ze zemědělské produkce a 13% v Portugalsku je aplikována na víno.

Některým členským státům jsou uděleny výjimky, tyto státy mohou osvobodit od daně z přidané hodnoty některé služby nebo zboží. Tomuto osvobození se říká: „nulová sazba“ (zero rate).

2.3.1 Sazby daně z přidané hodnoty ve vybraných státech Evropské unie

Přestože se Evropská unie pomocí harmonizací snaží daň z přidané hodnoty sjednotit úplně, existují mezi sazbami daně z přidané hodnoty rozdíly (viz Tab. 2.1). Výše již bylo zmíněno, že Evropská unie uznává 5 druhů sazeb: základní sazbu (standard rate), sníženou sazbu (reduced rate), super sníženou sazbu (super-reduced rate), mezisazbu (parking rate) a nulovou sazbu (zero rate).

Průměrná základní sazba daně z přidané hodnoty členských zemí je zaokrouhleně na dvě desetinná místa matematicky 21,61 %. Nejnižší základní sazbu daně z přidané hodnoty 17 % má Lucembursko a nejvyšší 27 % Maďarsko. Nejvíce se tedy blíží průměru Itálie a Slovinsko se sazbami 22%. Nedaleko průměru se ale také nachází se sazbou 21 % Česká republika spolu s Belgií, Španělskem, Lotyšskem, Litvou a Nizozemskem.

Všechny státy Evropské unie kromě Dánska využívají mimo sazbu základní také jednu či dvě sazby snížené. Dánsko jako jediné uplatňuje pouze 25 % sazbu daně z přidané hodnoty. Neznaменá to ovšem, že by všechny komodity byly touto daní zatíženy, některé zboží či služby jsou od daně z přidané hodnoty osvobozeny.

Naopak Irsko má, kromě sazby základní, také dvě sazby snížené, super sníženou sazbu i mezisazbu daně z přidané hodnoty.

Tab. 2.1 Sazby daně z přidané hodnoty v zemích Evropské unie

Stát	Základní sazba daně (%)	Snížená sazba daně (%)	Super snížená sazba daně (%)	Mezisazba daně (%)
Belgie	21	6 / 12	-	12
Bulharsko	20	9	-	-
Česká republika	21	10 / 15	-	-
Dánsko	25	-	-	-
Estonsko	20	9	-	-
Finsko	24	10 / 14	-	-
Francie	20	5,5 / 10	2,1	-
Chorvatsko	25	5 / 13	-	-
Irsko	23	9 / 13,5	4,8	13,5
Itálie	22	10	3	-
Kypr	19	5 / 9	-	-
Litva	21	5 / 9	-	-
Lotyšsko	21	12	-	-
Lucembursko	17	8	3	14
Maďarsko	27	5 / 18	-	-
Malta	18	5 / 7	-	-
Německo	19	7	-	-
Nizozemí	21	6	-	-
Polsko	23	5 / 8	-	-
Portugalsko	23	6 / 13	-	13
Rakousko	20	10	-	12
Rumunsko	24	5 / 9	-	-
Řecko	23	6,5 / 13	-	-
Slovensko	20	10	-	-
Slovinsko	22	9,5	-	-
Španělsko	21	10	4	-
Švédsko	25	6 / 12	-	-
Velká Británie	20	5	-	-

Zdroj: European Commission (2015), vlastní úprava

3 Vývoj daně z přidané hodnoty v České republice v letech 2012-2015

Jak již bylo výše zmíněno, daň z přidané hodnoty je daní velmi komplikovanou a dochází u ní k častým legislativním úpravám. Výjimkou tedy není ani daň z přidané hodnoty v České republice, kterou upravuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Tento zákon byl mnohokrát novelizován a změny v tomto zákoně se dotýkají jak podnikatelů, tak spotřebitelů. Účelem této kapitoly je informovat o nejdůležitějších změnách v legislativě v oblasti daně z přidané hodnoty, které nastaly od roku 2012. Nejprve si však připomeneme samotný vznik daně z přidané hodnoty a stručně shrneme, jak se tato daň v České republice vyvíjela.

3.1 Historie vývoje daně z přidané hodnoty v České republice

Do konce roku 1992 platila v České a Slovenské federativní republice daň z obratu zboží. Změna nastala zákonem číslo 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, který byl přijat tehdejší Českou národní radou. V platnost vstoupil 1. 1. 1993. Vycházel ze Šesté směrnice Evropské unie, ale jelikož Česká republika nebyla členem Evropské unie, měl tento zákon svá národní specifika. Zavedení daně z přidané hodnoty rozšířilo zdaňované položky, byla zdaněna většina služeb.

Základní sazba byla stanovena na 23 % a sazba snížená na 5 %. Dle § 50 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty se plátcem daně staly osoby, jejichž obrat byl v roce 1991 nebo od 1. 1. 1992 do 30. 9. 1992 vyšší než 6 milionů Kčs.

První zákon o dani z přidané hodnoty zůstal beze změn dva roky. První novela vešla v platnost 1. 1. 1995, další 30. 4. 2004. Snížená sazba daně z přidané hodnoty zůstala na 5 %, snížila se ale základní sazba na 22 %. V roce 1998 začaly vyššímu zdanění podléhat například pevná paliva a elektrická energie, které byly převedeny ze sazby snížené, do sazby základní.

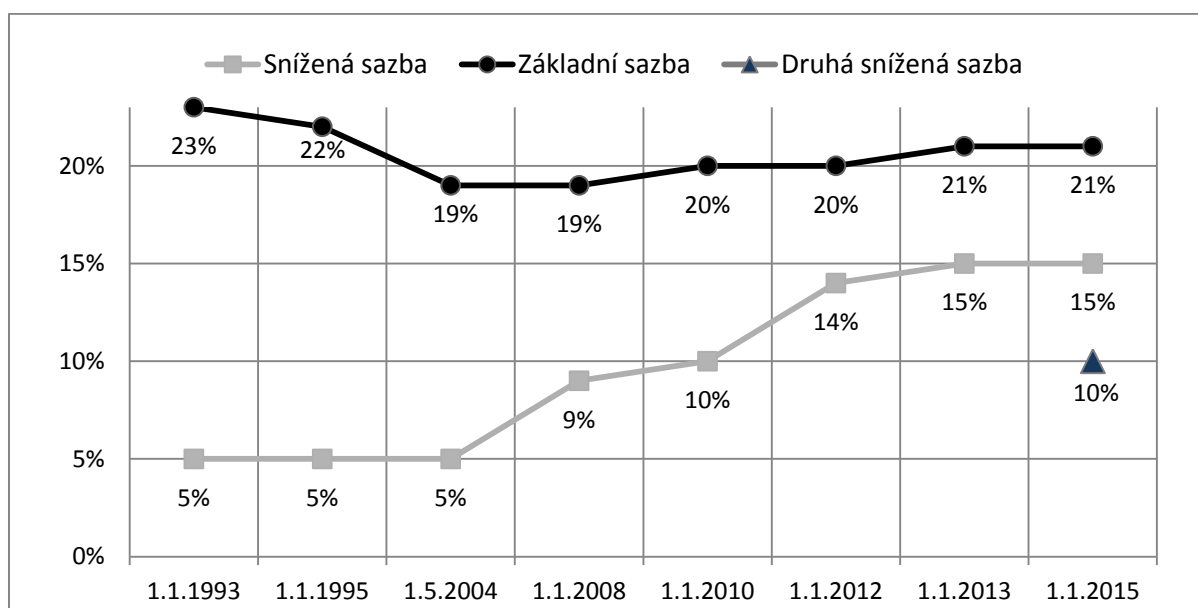
Největší změna nastala v roce 2004, kdy se Česká republika 1. 5. 2004 stala součástí Evropské unie. Původní zákon nebyl v plném souladu s takzvanou Šestou směrnicí, která je základním dokumentem o harmonizaci daně z přidané

hodnoty v zemích Evropské unie. U některých komodit se místo základní sazby daně z přidané hodnoty používala sazba snížená. Proto 1. 5. 2004 začal platit nový zákon číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon o dani z přidané hodnoty). Do základní sazby daně z přidané hodnoty byla převedena řada komodit s výjimkami uvedenými v příloze zákona. Zdražilo se v oblasti stavebnictví, převodu nemovitostí, zdražily právní služby, telefonování i obyčejné věci. Naopak zlevnily potraviny, dětské pleny, noviny a pomůcky pro nemocné. Základní sazba daně z přidané hodnoty se snížila na hodnotu 19 % a snížená sazba daně z přidané hodnoty zůstala na hodnotě 5 %.

V roce 2008 došlo ke zvýšení snížené sazby daně z přidané hodnoty a to na 9 %, znovu zvýšená byla tato sazba v roce 2010 na 10 %, v roce 2012 na 14 % a prozatím k poslednímu zvýšení došlo v roce 2013 a to na 15 %. Základní sazba se také zvyšovala, nejprve v roce 2010 na 20 %, poté v roce 2013 na 21 %, tato sazba platí dodnes, viz Obr. 3.1.

K 1. 1. 2015 začala platit druhá snížená sazba daně z přidané hodnoty, která má hodnotu 10 %. Tato sazba se vztahuje dle Přílohy č. 3a k zákonu o dani z přidané hodnoty především na léky, dětskou výživu, mlýnské výrobky a výrobky pro bezlepkovou dietu a knihy.

Obr. 3.1 Vývoj sazeb daně z přidané hodnoty v České republice



Zdroj: Vlastní zpracování

3.2 Úpravy v zákoně o dani z přidané hodnoty v roce 2012

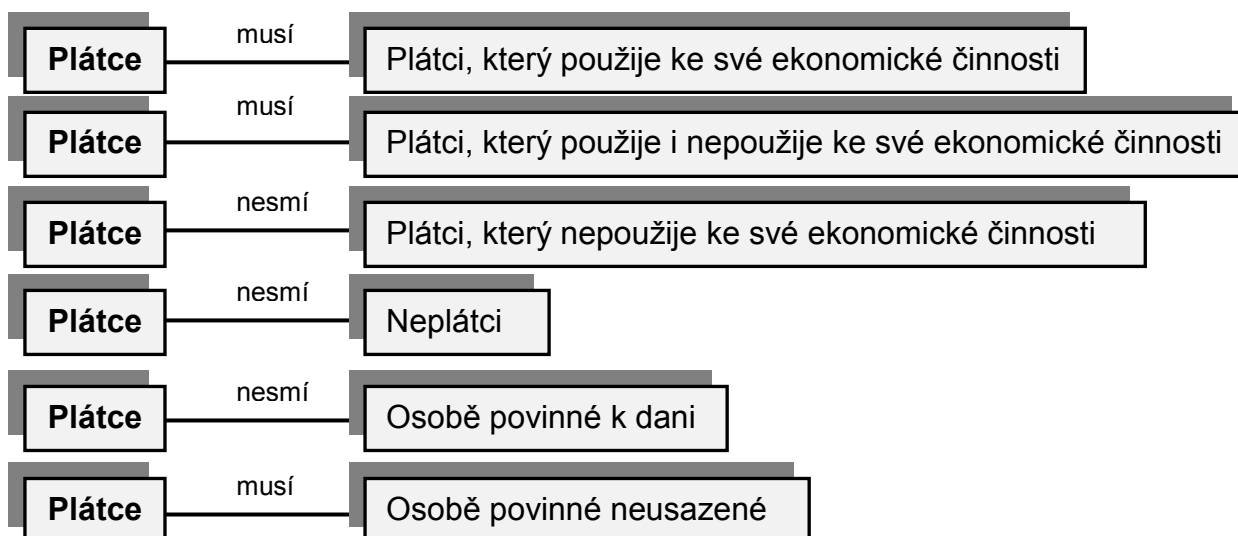
Největší změnou v tomto roce bylo zvýšení snížené sazby daně z přidané hodnoty, a to z původních 10 % na 14 % s účinností od 1. 1. 2012. Tento krok se projevil především na ceně potravin, ovšem ovlivněny byly rovněž regulované ceny, jako je teplo, vodné, stočné, léky a veřejná doprava, ale také ceny letenek, knih, časopisů a některých služeb, jako např. ceny květin a krmiv pro zvířata¹¹. Tohle zvyšující se daňové zatížení spotřeby občanů bylo kompenzováno novelou ustanovení § 35c Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, která mění výši daňového zvýhodnění na vyživované dítě žijící s poplatníkem ve společné domácnosti na 13 404 Kč, zvyšuje maximální možnou roční výši daňového bonusu na 60 300 Kč a posouvá maximální výši měsíčního daňového bonusu na 5 025 Kč.¹²

Další velkou změnou v tomto roce je přenesení daňové povinnosti tzv. „reverse charge“, § 92e zákona o dani z přidané hodnoty, s účinností od 1. 1. 2012. Tato změna se týká pouze stavebních a montážních prací. U vymezených zdanitelných plnění poskytovatel služby neuplatní daň na výstupu a přeneše daňovou povinnost na příjemce plnění, který má povinnost stanovit výši daně a tuto daň přiznat. Poskytovatel vystaví daňový doklad, sazba daně je nahrazena sdělením o přenesení daňové povinnosti a povinnosti přiznat daň příjemcem plnění. Obecně platí, že režim přenesení daňové povinnosti se uplatňuje pouze mezi plátcí daně z přidané hodnoty a to při poskytnutí plnění v tuzemsku, viz Obr. 3.2.

¹¹ ČNB (2011)

¹² (Marková, 2012)

Obr. 3.2 Uplatnění § 92e – tuzemský reverse charge za zdanitelná plnění



Zdroj: Galočík, Paikert (2012, s. 243), vlastní úprava

Konkrétní změny nastaly v § 4 zákona o dani z přidané hodnoty, kde je upřesněno technické zhodnocení, a to tak, že technickým zhodnocením se rozumí technické zhodnocení upravené zákonem o dani z příjmů. V § 42 změna nastala, pokud dochází k zvýšení nebo snížení základu daně a pokud se oprava týkala více uskutečněných plnění, je možno použít přepočtení na českou měnu podle kurzu platného pro 1. den kalendářního roku, ve kterém k této opravě dochází. Tato novela spolu s § 43, který upravuje povinné údaje na opravném, zejména tedy na hromadném opravném dokladu, například již není povinné uvádět evidenční čísla původních daňových dokladů, pokud je plátce schopen doložit návaznost a souvislost opravy s původními plněními, snižuje administrativní zátěž plátců. V § 78 dochází ke změně při uplatnění nároku na odpočet, pokud daňový doklad neobsahuje všechny povinné údaje, tento nedostatek je nově řešen tak, že plátce bude svůj nárok dokazovat obecně v rámci dokazování podle daňového řádu a tudíž bude nárok na odpočet možný. V § 77 je upřesněno, kdy je možné u krátkodobého majetku uplatnit nárok na odpočet, co se rozumí použitím tohoto majetku pro jiné účely a § 78 upřesňuje povinnost úpravy nároku na odpočet v případě použití majetku pro jiné účely, než byly účely původní a u nichž nárok nevznikal. Novelu doplňuje 10letá lhůta, která se týká staveb, bytů, nebytových prostor a jejich technického zhodnocení a pozemků. V § 78d je samostatně upravená úprava odpočtu u dlouhodobého majetku, která byla vyjmuta z § 78a.

K novinkám dochází také u § 109a, je zde doplněno, že příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň, pokud úplata za plnění byla, třeba jen z části, poskytnuta bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko.¹³

Novým ustanovením je § 103 zákona o dani z přidané hodnoty, jedná se zvláštní ustanovení, které umožní správci daně zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň. K tomuto může dojít, pokud má správce daně odůvodněnou obavu, že daň nebude odvedena nebo by byly potíže ji vymoci. Správce daně vydá zajišťovací příkaz, který je účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání a zároveň učiní pokus daňový subjekt vhodným způsobem vyzoomět o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.

3.3 Úpravy v zákoně o dani z přidané hodnoty v roce 2013

V tomto roce dochází k dalšímu růstu sazby daně z přidané hodnoty. Oproti roku předchozímu se nejedná pouze o sazbu sníženou, ale také o sazbu základní. U těchto sazeb došlo k nárůstu o jeden procentní bod, upraveny jsou v § 47 Zákona o dani z přidané hodnoty, a dosahují hodnoty 21 % a 15 % z původních 20 % a 14 %. Tato úprava byla překvapením, jelikož v novele zákona o dani z přidané hodnoty z roku 2012 mělo od 1. ledna 2013 dojít ke sjednocení sazeb daně z přidané hodnoty na 17,5 %, nakonec ale od roku 2013 platí zákon v podobě, která zavedení sjednocené sazby odsunula až na rok 2016. Pokud by tento zákon vstoupil v platnost, výrazně by se zvýšily ceny základních životních potřeb, jako jsou potraviny, léky, zdravotnické prostředky, voda, teplo a spousta dalších komodit a služeb a důsledky tohoto téměř čtyřprocentního zvýšení snížené sazby daně z přidané hodnoty by byly pro životní úroveň obyvatelstva katastrofální.

Zvýšení sazby daně z přidané hodnoty v roce 2013 ale nebylo zdaleka jediné, co se týkalo změny v dani z přidané hodnoty. Novelu zákona o dani z přidané hodnoty s účinností od 1. ledna 2013 se týkají také dva nové zákony a to zákon č. 500/2012 Sb., jedná se o tzv. „balíček“, zákon o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů a také zákon č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve

¹³ (Marková, 2012)

znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen novela zákona), označován jako technická novela zákona, obsahující především technické změny v oblasti daně z přidané hodnoty. Zásadním důvodem pro novelu zákona je povinná implementace Směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, pokud jde o pravidla fakturace, dalším z důvodů je návrh dalších opatření pro boj s daňovými úniky v oblasti daně z přidané hodnoty, podstatné změny ve vymezení a registraci plátců daně, zavádí se institut identifikované osoby a další navazující změny. Významnou změnou v oblasti daně z přidané hodnoty u nemovitostí je umožnění volby zdaňovat převod nemovitostí po zákonem stanové lhůtě se současným prodloužením této lhůty ze tří na pět let.¹⁴ Znamená to, že po této lhůtě je převod nemovitosti osvobozen od daně s tím, že se plátce může rozhodnout, zda uskuteční převod nemovitosti jako zdanitelné plnění.

V souvislosti s povinnou implementací Směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, pokud jde o pravidla fakturace, novela zákona obsahuje komplexní úpravu oblasti daňových dokladů. Tyto změny jsou zachyceny v §26 - §35a novely zákona. Podle Ministerstva financí České republiky je základním záměrem těchto změn širší využití elektronických systémů pro vystavování, předávání a uchování daňových dokladů. Cílem těchto změn je jasná definice elektronického daňového dokladu, zjednodušení pravidel vystavování daňových dokladů a odstranění stávající administrativní zátěže a bariéry v obchodním styku, umožnění použití elektronických daňových dokladů v rámci všech obchodních transakcí u všech typů daňových dokladů, které jsou definovány v zákonu o dani z přidané hodnoty, posuzování daňových dokladů v listinné i elektronické podobě rovným přístupem, definování věrohodnosti původu daňového dokladu jeho neporušenost a čitelnost jeho obsahu, přičemž tyto vlastnosti daňového dokladu musí být zajištěny po celou dobu od okamžiku jeho vystavení do konce lhůty pro jeho uchovávání, a to bez ohledu na to, zda jde o daňový doklad v listinné nebo elektronické podobě, v neposlední řadě podpoření využití elektronické fakturace zavedením svobodné volby způsobu zajištění věrohodnosti původu daňového dokladu.

Novinky můžeme nalézt také §100 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Novela zavádí pro plátce povinnost vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty

¹⁴ MFČR (2013)

u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně (kromě plnění, u nichž byly vystaveny zjednodušené daňové doklady), také daňové identifikační číslo dodavatele.

Změny byly provedeny ve zdaňovacím období konkrétně v § 99 novely zákona. Zásadní změna byla provedena v základním zdaňovacím období, kterým je povinně po dobu určitou kalendářní měsíc a to u všech nově registrovaných plátců, včetně těch, co nemají sídlo ani provozovnu v tuzemsku. Plátce si může zvolit za zdaňovací období kalendářní čtvrtletí a to jen tehdy splní-li podmínky pro změnu zdaňovacího období, které jsou stanoveny v § 99a. Zdaňovací období nelze změnit pro rok, v němž byl plátce registrován, ani pro bezprostředně následující rok, výjimkou jsou žádosti správci daně. Podle Ministerstva financí České republiky bylo zavedení kalendářního měsíce jako zdaňovacího období provedeno z důvodu ztížení daňových úniků v případě rozdílných zdaňovacích období mezi účastníky obchodních transakcí a z důvodu rychlejšího získání informací a rychlejších reakcí na zjištěné skutečnosti nasvědčující případným podvodům nebo krácením daně.

Od 1. 1. 2013 je nově také povinnost v přihlášce k registraci plátce uvést všechna čísla účtů u poskytovatelů platebních služeb, které jsou využívány pro ekonomickou činnost. Správce daně nově zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup čísla účtů určená v přihlášce k registraci plátce, osoba povinná k dani si může určit, která čísla účtů budou zveřejněna. S tímto souvisí §109 odst. 2 písm. c) novely zákona, ve kterém stojí, že pokud je v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem, tak příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění. Toto opatření bylo zavedeno kvůli zamezení daňových podvodů, u nichž se k úhradě využívají různé účty vedené třetími subjekty, aby správce daně nemohl efektivním způsobem provést zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň.¹⁵

Pro zefektivnění boje proti daňovým únikům byl zaveden institut tzv. nespolehlivého plátce, ten umožňuje identifikovat plátce, který závažným způsobem porušuje povinnosti při správě daně z přidané hodnoty, ale správce daně nemůže z moci úřední zrušit registraci plátce, protože tento plátce splňuje obvykle základní

¹⁵ MFČR (2013)

podmínku pro plátce, tj. překročení stanoveného obrátu pro povinnou registraci daně z přidané hodnoty. Tato skutečnost, že se plátce stal nespolehlivým, bude zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup správci daně. Správce daně může na žádost plátce ze zákonem stanovených podmínek rozhodnout o tom, že plátce už není nespolehlivým plátcem. Tuto skutečnost také zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup.¹⁶

Další změny týkající se ručení příjemce zdanitelného plnění nastaly také v § 109 o ručení příjemce zdanitelného plnění a to konkrétně v odstavci 3, podle kterého příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění je o poskytovateli zdanitelného plnění způsobem umožňujícím dálkový přístup zveřejněna skutečnost, že je nespolehlivým plátcem a v odstavci 4, který se vztahuje na takové příjemce zdanitelného plnění, které spočívá v dodání pohonných hmot, a to tak, že tento příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z dodání pohonných hmot distributorem pohonných hmot dle zákona upravujícího pohonné hmoty, pokud není v době uskutečnění o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem upravujícím dálkový přístup skutečnost, že je podle zákona upravujícího pohonné hmoty registrován jako distributor pohonných hmot. V obou případech lze využít zvláštní způsob zajištění daně dle §109a zákona o dani z přidané hodnoty.

Další nástroj, který byl zaveden v roce 2013 v boji proti daňovým únikům, byl institut ručení za daň z přidané hodnoty oprávněným příjemcem, kterému vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň v souvislosti s přijetím výrobků, podléhajících spotřebním daním. Oprávněný příjemce ručí správci daně za daň, která nebyla osobou, která pořídila toto zboží z jiného členského státu zaplacená správci daně při dodání tohoto zboží třetí osobě v tuzemsku. Oprávněný příjemce může taktéž využít zvláštní způsob zajištění daně dle §109a zákona o dani z přidané hodnoty.

Od roku 2013 se mění určení sídla u osoby povinné k dani, je zde důležitá definice místa vedení. U fyzické osoby, u které nelze dle definice určit místo jejího vedení je sídlem místo pobytu této osoby.

¹⁶ MFČR (2013)

Dále nastaly úpravy v předmětu daně, kdy je § 2 zákona o dani z přidané hodnoty pro větší přehlednost rozčleněn na dva samostatné paragrafy doplněné o specifické podmínky, kdy zboží pořízené z jiného členského státu není předmětem daně. Nově podle tohoto ustanovení není předmětem daně pořízení zboží z jiného členského státu, pokud toto zboží nepřekračuje v běžném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce hodnotu 326 000 Kč a je pořízeno právnickou osobou nepovinnou k dani, osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, osvobozenou osobou, která není plátcem, osobou povinnou k dani, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo osobou povinnou k dani, na kterou se v jiném členském státě vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce. Výjimkou je zboží, které je předmětem spotřební daně a pořízení nového dopravního prostředku.

Plátcem daně podle § 6 novely zákona se stává osoba povinná k dani, která má sídlo v tuzemsku a obrat za 12 bezprostředně po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč. Taková osoba se stane plátcem od prvního dne druhého měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém byl překročen stanovený obrat, pokud se nestal plátcem již dříve. Výjimkou jsou osoby, které uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. V § 6a – 6i nastalo mnoho změn, co se týče podmínek k registraci osob povinných k dani jako plátců. Jsou zavedena nová ustanovení, která najdeme v § 6g – 6i. Je zde zaveden nový pojem identifikovaná osoba a podmínky k registraci pro tuto osobu. Identifikovaná osoba je osoba, která je povinná k dani a není plátcem, nebo právnická osoba, která je nepovinná k dani, pokud v tuzemsku pořizují zboží, které je předmětem daně, z jiného členského státu, kromě zboží pořízeného prostřední osobou v rámci zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území Evropského společenství formou třístranného obchodu, ode dne prvního pořízení tohoto zboží.¹⁷ Pro zjednodušení to znamená, že dříve se osoba povinná k dani, která uskutečnila v jiném členském státě pořízení zboží, které je předmětem daně a hodnota zboží překročila částku 326 000 Kč, stala plátcem daně, nyní se tato osoba stává pouze osobou identifikovanou k dani.

¹⁷ Zákon o dani z přidané hodnoty

K velkým změnám došlo také ve vymezení základních pojmů. K nové úpravě dochází v § 4 odst. 1 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty, kde je upraveno „místo pobytu“ a to jako adresa fyzické osoby vedena v základním registru nebo v jiné obdobné evidenci, pokud ji nemá, tak adresa, kterou fyzická osoba poskytla správci daně nebo místo, kde se fyzická osoba obvykle zdržuje z důvodu osobních nebo profesních vazeb, pokud má osoba profesní vazby v jiné zemi, než ve které má vazby osobní, je místo, kde se obvykle zdržuje dáno vazbami osobními. V § 4 odst. 1 písm. j) je upraveno sídlo u osoby povinné k dani, sídlem je adresa místa jejího vedení, je to takové místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popřípadě místo, kde se schází její vedení. Pokud fyzická osoba nemá místo vedení, rozumí se sídlem této osoby místo jejího pobytu. A provozovnou dle § 4 odst. 1 písm. k) zákona o dani z přidané hodnoty je organizační složka osoby povinné k dani, která může uskutečňovat dodání zboží, poskytnutí služby nebo převod nemovitosti, neboť je dostatečně stálá a má vhodné technické a personální zdroje. Novým pojmem je pojem „osoba neusazená v tuzemsku“, který upravuje § 4 odst. 1 písm. n) zákona o dani z přidané hodnoty a „osvobozená osoba“, který upravuje § 4 odst. 1 písm. o) zákona o dani z přidané hodnoty. Osoba neusazená v tuzemsku uskutečňuje zdanitelná plnění (dodání určité komodity), s místem plnění v tuzemsku, nemá zde sídlo ani provozovnu, která by se plnění zúčastnila, tato osoba je povinná k dani. Osvobozená osoba je osoba, která je povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v jiném členském státě Evropské unie, v tomto státě má tato osoba obdobné postavení jako osoba povinná k dani, neplátce, v tuzemsku. V návaznosti na čl. 38 prováděcího nařízení Rady EU č. 282/2011 se upřesňuje pojem „dopravní prostředek“, který můžeme nalézt v § 4 odst. 3, písm. a). K další úpravě v § 4 zákona o dani z přidané hodnoty dochází u odstavce 4, podle kterého je možno použít pro přepočty cizí měny na měnu českou kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou a nově také poslední směnný kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou. V § 4a zákona o dani z přidané hodnoty je pro účely zákona definice obrátu rozšířena o pravidlo výpočtu obrátu pro účastníka sdružení.¹⁸

¹⁸ (Ledvinková, 2013)

Od roku 2013 již podle § 21 zákona o dani z přidané hodnoty nemůže plátce, který nevede účetnictví přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, a to ani v případě, že přijal úplatu před uskutečněním zdanitelného plnění.

V souvislosti s článkem 4 Směrnice Rady 2008/8/ES se mění pravidla u místa plnění při poskytnutí nájmu dopravního prostředku (§10d novely zákona). Krátkodobý nájem se bude i nadále zdaňovat v místě, kde osoba, které je služba poskytnuta, dopravní prostředek skutečně fyzicky přebírá. Beze změny zůstává také vymezení pojmu „krátkodobý nájem dopravního prostředku“. Je jím nepřetržité držení nebo užívání dopravního prostředku po dobu kratší než 30 dní, u lodí je tato lhůta prodloužena na 90 dní. K podstatné věcné změně, ale dochází u dlouhodobého (není krátkodobý) nájmu dopravního prostředku poskytovaného osobě nepovinné k dani. Dosud se místo plnění u tohoto nájmu stanovilo podle sídla poskytovatele služby nebo umístění provozovny, jestliže byl nájem poskytován jejím prostřednictvím. Nově se místo plnění u dlouhodobého nájmu dopravního prostředku, který je poskytnut osobě nepovinné k dani určí podle místa, kde má příjemce služby sídlo nebo místo pobytu. V případě dlouhodobého nájmu rekreační lodi poskytnutého osobě nepovinné k dani je v odstavci 3 zahrnuta výjimka.

Došlo k osvobození od daně na poskytnutí všeobecných poštovních služeb, mimo ty, které byly sjednány individuálně, provozovatelům, kteří se tyto poštovní služby v daném členském státě zavázali poskytovat.

V návaznosti na důchodovou reformu bylo zavedeno v § 55a zákona o dani z přidané hodnoty osvobození od daně bez nároku na odpočet nově vzniklých penzijních produktů, jako je důchodové spoření a doplňkové penzijní spoření do tohoto paragrafu bylo také přesunuto penzijní připojištění, které je v dosavadním zákoně osvobozeno na základě § 55 zákona o dani z přidané hodnoty. Od daně je osvobozena také zprostředkovatelská činnost spojená s těmito produkty. V § 55, který řeší osvobození pojišťovacích činností, došlo k několika změnám. Osvobození se vztahuje pouze na skutečné poskytnutí pojištění, to jsou služby takového charakteru, kdy se pojistitel na základě předchozí úhrady pojistného zavazuje zajistit pojištěnému v případě, že dojde k pokrytému riziku, plnění dohodnuté při uzavření smlouvy, to znamená, že tohle osvobození se nevztahuje na všechny činnosti, které

jsou vyjmenované v definici pojišťovacích, respektive zajišťovacích činností v zákoně o pojišťovnictví (zákon č. 277/2009 Sb.).¹⁹

V podmínkách pro uplatnění nároku na odpočet daně se začaly rozšiřovat případy, kde se prolamuje tříletá lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně.

Novela zákona zavádí opatření, podle kterého je plátce povinen, popřípadě oprávněn, dorovnat rozdíl v nároku na odpočet daně v krácené výši nejen u pořizovaného dlouhodobého majetku uplatněného v různých rocích, ale také na případy všech jednotlivých přijatých plnění, která se stala součástí toho pořizovaného dlouhodobého majetku. Opatření pokrývá například dílčí plnění, která se podle § 21 odst. 9 uskutečňují podle smlouvy ve sjednaném rozsahu a lhůtách, přičemž se nejedná o celkové plnění, na které je uzavřena smlouva. Dále může zahrnovat plnění spočívající v různých subdodávkách, jako jsou například projektové práce nebo stavební dozor.

Věcnou změnou nastává v § 77 pravidlo, které je uvedené v novém odstavci 3, podle kterého se u korekčního mechanismu vyrovnání odpočtu daně prolamuje obecná tříletá lhůta pro uplatnění odpočtu daně, která je stanovená v § 73 odst. 3 v určitých specifických případech. Cílem tohoto opatření je zamezit spekulativní praxi při převodu staveb, bytů či nebytových prostor, které se stanou dle § 56 zákona o dani z přidané hodnoty osvobozenými od daně bez nároku na odpočet v závislosti na uplynutí určité lhůty nebo na rozhodnutí plátce. Znamená to, že plátce, který si u staveb, bytů či nebytových prostor oprávněně uplatnil nárok na odpočet daně, jelikož předpokládal, že při jejich následném převodu uplatní daň, a po uplynutí obecné osvobozovací lhůty podle § 56 zákona o dani z přidané hodnoty bude tento převod osvobozen od daně bez nároku na odpočet daně, bude povinen původně uplatněný nárok na odpočet daně vyrovnat, i když již došlo k uplynutí této obecné osvobozovací lhůty pro uplatnění odpočtu daně. Jsou to nemovitosti, které plátce eviduje nebo by měl evidovat na účtu zásob.²⁰

Kvůli dosavadním zkušenostem s aplikací režimu přenesení daňové povinnosti, kdy v některých případech lze jednoznačné jistoty, zda aplikovat či neaplikovat režim přenesení daňové povinnosti, dosáhnout jen s vynaložením

¹⁹ (Marková, 2013)

²⁰ (Ledvinková, 2013)

nepřiměřeného úsilí byl zaveden v § 92e nový odstavec 2 z něhož vyplývá, že v případě, kdy plátce, který poskytl stavební nebo montážní práce a v souvislosti s těmito pracemi uskutečnil zdanitelné plnění, u kterého vystavil daňový doklad bez výše daně a na tento doklad v souladu s § 29 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty a uvedl, že „daň odvede zákazník“ (aplikoval režim přenesení daňové povinnosti) a příjemce plnění tento doklad akceptuje (splněním povinnosti doplnit výši daně v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty), jedná příjemce plnění ve shodě s poskytovatelem plnění. V takovémto případě nastane právní fikce, bez dalšího daně plnění režimu přenesení daňové povinnosti podléhá. A právě zakotvení této fikce umožní reagovat na situace, kdy není zcela zřejmé, jestli jsou splněny veškeré podmínky pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti.²¹

3.4 Úpravy v zákoně o dani z přidané hodnoty v roce 2014

Od 1. 1. 2014 nabývá účinnosti § 101a – Povinná elektronická forma podání, tato změna sice byla schválena již v rámci novely zákona platné od 1. 1. 2013, ale její účinnost byla stanovena až od 1. 1. 2014. Od tohoto data vzniká dle § 101a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty části daňových subjektů povinnost podávat daňové přiznání, dodatečné přiznání, hlášení a přílohy k daňovému přiznání, dodatečnému daňovému přiznání nebo hlášení pouze elektronicky a to i v případě nulových přiznání, tj. takových, kdy subjektu nevzniká daňová povinnost. Daňové subjekty budou tedy povinny podávat svá daňová přiznání a hlášení pomocí datových schránek, popřípadě přes daňový portál finanční správy pomocí zaručeného elektronického podpisu. Dále je v odst. 2 určena povinnost podávat přihlášku k registraci a oznámení o změnách registračních údajů, které je nutno podávat také pouze elektronicky na elektronickou adresu podatelny zveřejněnou správcem daně. Tato povinnost se netýká identifikovaných osob. **Tato novela se týká daňových subjektů, které jsou:**

- právníckými osobami a to bez výjimky,
- fyzickými osobami, jejichž obrat převýšil za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců šest milionů korun,

²¹ (Ledvinková, 2013)

- fyzickými osobami bez limitu obratu, pokud mají zákonem stanovenou povinnost činit podání elektronicky.

Pokud dojde u fyzické osoby k překročení výše uvedeného obratu, vzniká jí povinnost elektronického podání za zdaňovací období následující po zdaňovacím období, v němž došlo k překročení obratu a trvá po dobu minimálně šesti kalendářních měsíců.

Novela zákona přinesla od 1. 1. 2014 i upřesnění § 109 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty. U ručení za daň byl zaveden limit pro úplatu a to na dvojnásobek částky podle zákona upravujícího omezení plateb v hotovosti, při jejímž překročení je stanovena povinnost provést platbu bezhotovostně, tj. 700 000 Kč. V praxi to znamená, že příjemce zdanitelného plnění bude ručit pouze za bezhotovostní úhradu na neregistrovaný účet dodavatele v částce nad 700 000 Kč, kdy musí být splněny obě podmínky kumulativně – najednou.

S novým občanským zákoníkem, který je účinný od 1. 1. 2014 a zákonem o obchodních korporacích účinným také od 1. 1. 2014, bylo potřeba přepracovat i daňové zákony, převážně jejich terminologii. Na tuto problematiku reagovalo zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., které obsahuje rozsáhlou novelizaci zákona o dani z přidané hodnoty a přináší některé věcné změny. Změna v terminologii nastala například u pojmu „daňová povinnost“ místo něj se používá jednotně pojem „povinnost přiznat daň“, jelikož daňovou povinností se podle daňového řádu chápou všechna práva a povinnosti subjektu vztahující se k dani, kdežto daní se rozumí pouze peněžité plnění.²² Dále byl pojem „Evropské společenství“ nahrazen pojmem „Evropská unie“, pojmy „sdružení“ a „účastník sdružení“ byly nahrazeny pojmy „společnost“ a „společník“, pojem „podnik“ byl nahrazen pojmem „obchodní závod“ a pojem „obchodní společnost“ pojmem „obchodní korporace“. V § 54 dochází ke změně v pojmu „půjčka“ na pojem „zápůjčka“ atd.²³ Nově je pod pojmem „nájem“ zahrnut pojem „podnájem“, „pacht“ a „podpacht“. Nově se tedy bude rozlišovat mezi pojmem „nájem“ a pojmem „pacht“. Podle § 2352 odst. 1 nového občanského zákoníku se propachtováním závodu rozumí, když se pachtýř stává věřitelem pohledávek a dlužníkem dluhů (o jejichž

²² (Truhlářová, 2013)

²³ (Pitner, 2014)

existenci věděl nebo ji alespoň musel rozumně předpokládat), které s provozem závodu souvisí. Kdežto nájem obsahuje nájemní smlouvu, podle které se dle § 2201 nového občanského zákoníku pronajímatel zavazuje přenechat nájemci věc k dočasnému užívání a nájemce se za to zavazuje platit pronajímateli nájemné.

V novele se také objevuje terminologická změna rozlišující pojmy „doba“ a „lhůta“. Lhůta je čas vymezený určité osobě, aby si projevem vůle zachovala právo nebo splnila povinnost a v případě jejího nedodržení právo zaniká, nebo následuje sankce za nesplnění povinnosti. Dobou je časový úsek, jehož uplynutím zaniká právo nebo povinnost bez dalšího projevu vůle k vyvolání tohoto právního následku.²⁴

Ze zákona dle § 2 odst. 1 písm. a) a ve všech následujících ustanoveních mizí pojem „převod nemovitosti“ nebo „přechod nemovitosti“ a také pojmy navazující. Nově se totiž jedná o dodání zboží a v zákoně o dani z přidané hodnoty jsou od 1. 1. 2014 jako předmět daně pouze dvě plnění, dodání zboží a poskytnutí služby. Zbožím se tedy nově pro účely zákona rozumí:

- *hmotná věc, s výjimkou peněz a cenných papírů,*
- *právo stavby,*
- *živé zvíře,*
- *lidské tělo a část lidského těla,*
- *plyn, elektřina, teplo a chlad.*

V § 7 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty je definováno místo plnění při dodání nemovité věci, které je beze změny, ale nově je stanoveno, že v případě práva stavby, je místem plnění místo, kde se nachází pozemek zatížený právem stavby. V § 21 odst. 3 došlo ke změně dne uskutečnění zdanitelného plnění, je stanoveno, že při dodání nemovité věci se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné buď v den předání nemovité věci nabyvateli do užívání, nebo v den doručení vyrozumění (den zápisu změny vlastnického práva) a to tím dnem, který nastane dříve.

Nemalé změny nastaly v § 56, který novela zákona rozdělila na dva. V § 56 nyní můžeme najít dodání nemovitých věcí a v novém § 56a nájem nemovitých věcí. Konkrétně v § 56 zákona o dani z přidané hodnoty jsou určité nemovité věci pro

²⁴ (Marková, 2014)

účely osvobození vymezeny v novém odstavci 1, ve shodě s pojmoslovím nového občanského zákoníku (např. právo stavby, podzemní stavby se samostatným účelovým určením, inženýrské sítě, jednotky), ale je nutné připomenout, že použité pojmy jsou v zásadě autonomními bez ohledu na to, jaký význam jim přikládá vnitrostátní soukromé právo, protože daň z přidané hodnoty je v rámci Evropské unie harmonizována a je výsledkem implementace směrnice Evropského společenství a evropského práva. To se týká také pojmu „stavba“, který zákon o dani z přidané hodnoty používá. Bez ohledu na nový občanský zákoník se ve smyslu eurokonformního výkladu stavbou rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí, a to buď pevným základem, nebo jinak. Od 1. 1. 2014 může být převod pozemků od daně z přidané hodnoty osvobozen ve dvou situacích. První z nich je situace podle odstavce 2, kde ale musí být splněny současně obě podmínky, které jsou v něm uvedené, tj. takový pozemek, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem nebo inženýrská síť a takový pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba. Druhá situace je popsána v odstavci 3, podle kterého neznamena, že když nelze dodání pozemku osvobodit podle odstavce 2, bude toto dodání vždy a za všech okolností zdaňováno. Pozemek je vybranou nemovitou věcí, ale pokud je tento pozemek zastavěn, popřípadě je k němu vydáno stavební povolení, je jinou vybranou nemovitou věcí než je uvedena v odstavci 2 a dodání takových vybraných nemovitých věcí může být podle odstavce 3 osvobozeno od daně. Vycházíme z principu nedělitelnosti režimu zdanění stavby a přiléhajícího pozemku. Dodání pozemku bude osvobozeno, pokud na tomto pozemku stojí stavba splňující podmínky osvobození. Daňový režim pozemku proto bude určen režimem stavby, která je na něm umístěna.²⁵ Dodání vybrané nemovité věci jiné než je uvedeno v odstavci 2, je osvobozeno od daně po uplynutí pěti let od vydání prvního kolaudačního souhlasu (neplatí pro byty, stavby a nebytové prostory nabyté do konce roku 2012, zde platí časový test v délce 3 let) nebo ode dne, kdy bylo započato první užívání stavby, podle zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění zákona č. 68/2007Sb., a to k tomu dni, který nastane dříve. Podle odstavce 4 se plátce se může rozhodnout, že uplatní daň, i po uplynutí lhůty podle odstavce 3. Pokud plátce před uskutečněním zdanitelného

²⁵ (Galočík, Paikert, 2014)

plnění přijal úplatu, ze které mu nevznikla povinnost daň přiznat, stanoví se při uskutečnění zdanitelného plnění základ daně podle § 36 zákona o dani z přidané hodnoty.

Terminologicky se mění pojem „přechod práv“ a to na pozbytí nehmotné věci. Tato změna vychází z nového občanského zákoníku, který právo prohlašuje za věc nehmotnou. Pozbytí věci je obecnější pojem.

S nemovitostmi souvisí také nový pojem „jednotka“. Jedná se o byty a nebytové prostory, kde podle nového občanského zákoníku pojem jednotka zahrnuje také podíl na společných částech nemovité věci. Společnou částí je také pozemek, na němž byl dům zřízen.

Podle § 6e zákona o dani z přidané hodnoty bude daňová povinnost na dědice, pokud pokračuje v uskutečňování ekonomických činností, nyní přecházet dnem rozhodnutí soudu o dědictví, nikoliv, jak to bylo doposud smrtí zůstavitele.

3.5 Úpravy v zákoně o dani z přidané hodnoty v roce 2015

S účinností od 1. ledna 2015 jsou změny zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty předmětem tří novel. Konkrétně se jedná o zákon č. 196/2014 Sb., který obsahuje úpravu zavedení režimu jednoho správního místa u služeb rozhlasového a televizního vysílání, telekomunikačních a elektronicky poskytovaných, tzv. „Mini One Stop Shop“, zákon č. 262/2014 Sb., který zavádí druhou sníženou sazbu daně ve výši 10 % na vybrané zboží a zákon č. 360/2014 Sb., ve kterém se vyskytují další technické změny zákona o dani z přidané hodnoty.

Od 1. 1. 2015 přidává novela zákona, zákon č. 262/2014 Sb. kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů, kromě základní sazby daně, která je 21% a snížené sazby daně, která má výši 15% také druhou sníženou sazbu daně a to ve výši 10 %. Této sazbě daně podléhá podle přílohy 3a zákona o dani z přidané hodnoty zboží, jako:

- *počáteční a pokračovací kojenecká výživa a potraviny pro malé děti,*
- *radiofarmaka, očkovací látky, léky, kontrastní prostředky pro rentgenová vyšetření, diagnostické reagenty určené k podávání pacientům, chemické*

antikoncepční přípravky na hormonálním základě - určené pro zdravotní a veterinární služby, prevenci nemocí a léčbu pro humánní a veterinární lékařské účely,

- *tištěné knihy, obrázkové knihy pro děti; hudebniny, tištěné nebo ručně psané, též vázané nebo ilustrované, mimo zboží, kde reklama přesahuje 50 % plochy,*
- *mlýnské výrobky, a to:*
 - *z obilovin, které jsou uvedeny pod kódy nomenklatury celního sazebníku v kapitole 10,*
 - *z výrobků, které jsou uvedeny pod kódy nomenklatury celního sazebníku v kapitolách 8 a 12,*
 - *z brambor,*
 - *ze sušených luštěnin čísla 0713, ze sága nebo z kořenů nebo hlíz čísla 0714 nebo z výrobků kapitoly 8,*
- *směsi těchto mlýnských výrobků,*
- *slad, škroby, pšeničný lepek a směsi těchto výrobků,*
- *upravené mlýnské výrobky a připravené směsi k přípravě potravin pro osoby s nesnášenlivostí lepku.*

V této novele zákona se také zrušuje jednotná sazba daně 17,5 %, která měla být účinná od 1. 1. 2016.

První snížená sazba daně 15% se nadále uplatňuje u stavebních a montážních prací provedených u oprav a rekonstrukcí stavby rodinného domu nebo staveb pro sociální bydlení a je zřízena na pozemky tvořící funkční celek s touto stavbou, pevně spojenou se zemí, bytového nebo rodinného domu nebo stavby pro sociální bydlení. Také je doplněno, že se první snížená sazba daně uplatní u dodání pozemku, jehož součástí je stavba pro sociální bydlení a u dodání práva stavby, jehož součástí je stavba pro sociální bydlení dle § 49 zákona o dani z přidané hodnoty.²⁶

Do sazby daně u bytové výstavby a staveb pro sociální bydlení se nově započítává do podlahové plochy bytu, ta podlahová plocha, která je zastavěna vnitřními stěnami. Dále se podle nové právní úpravy podlahová plocha místnosti užívaná s obytným prostorem a nacházející se ve stejné stavbě jako obytný prostor,

²⁶ (Marková, 2015)

tj. podlahová plocha sklepa a komory, do výpočtu podlahové plochy obytného prostoru nezahrne, tj. do 120 m².

Kvůli povinné implementaci předpisů platných pro členské státy Evropské unie vstoupila 1. 1. 2015 v platnost tzv. implementační novela zákona o dani z přidané hodnoty, zákon č. 196/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů. Z pohledu daně z přidané hodnoty budou služby rozhlasového a televizního vysílání, telekomunikační a elektronicky poskytované služby, zdaňovány v místě příjemce služby, pokud se jedná o osoby nepovinné k dani. To znamená, že v případě poskytování těchto služeb konečným spotřebitelům v jiných členských státech Evropské unie, bude tuzemský poskytovatel těchto služeb nově povinen odvádět daň z přidané hodnoty podle místa usazení konečných spotřebitelů. Tato pravidla se vztahují například na tyto okruhy služeb poskytovaných za úplatu:

- *přístup a stahování programového vybavení, obrázků, hudby, fotografií, filmů a her,*
- *odebírání či stahování online novin, časopisů nebo e-knih,*
- *poskytování prostoru pro reklamu,*
- *příjem rozhlasových či televizních pořadů (přenášených rozhlasovou nebo televizní sítí či prostřednictvím internetu),*
- *mobilní a pevné telefonní služby a přístup na internet.*

Naopak nová pravidla se nevztahují například na:

- *zboží, které je objednané elektronicky,*
- *tiskoviny (noviny, časopisy, knihy),*
- *filmy, hry a hudbu na hmotných nosičích (např. CD, DVD, videokazetách),*
- *služby právníků a poradců, kteří svým klientům radí elektronickou poštou,*
- *vstupenky na sportovní, kulturní, vzdělávací a podobné akce, které jsou rezervované online,*
- *služby rezervované online jako jsou ubytování, pronájem vozidel, přeprava cestujících a podobné.*

S ohledem na tyto nová pravidla byl zaveden tzv. zvláštní režim jednoho správního místa, ke kterému je možné se registrovat již od 1. 10. 2014. Tento

zvláštní režim jednoho správního místa má sloužit pro zjednodušení administrativních povinností plátců daně. Tento dobrovolný režim spočívá v tom, že plátce podává daňová přiznání k dani z přidané hodnoty a poukazuje platby k dani z přidané hodnoty za výše uvedené služby poskytnuté v členských státech Evropské unie, ve kterých nemá sídlo ani provozovnu, prostřednictvím elektronického portálu, který je veden v tzv. státě identifikace, tj. v tom členském státě, kde se k režimu registruje. Nemusí se pak registrovat pro účely daně z přidané hodnoty ve všech členských státech Evropské unie, kde tyto služby poskytuje. V případě, že by se poskytovatel uvedených služeb nepřihlásil k používání zvláštního režimu, bude povinen se registrovat k dani z přidané hodnoty v každém členském státě spotřeby, státě, kde bude místo plnění těchto služeb.²⁷

Pokud bude osoba povinná k dani - neplátce pořizovat zboží z jiného členského státu a zvolí si, že zboží bude předmětem daně, i když jím podle zákona není, má možnost dobrovolné registrace za identifikovanou osobu. Dalším rozšířením dobrovolné registrace za identifikovanou osobu pro osobu povinnou k dani - neplátce, pokud bude přijímat: služby od osoby neusazené, tj. taková osoba, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku, dodání zboží s instalací montáží, dodání zboží soustavami nebo sítěmi, nebo bude poskytovat službu osobě podle základního pravidla, tj. takové, že se služba zdaňuje ve státě odběratele, poskytne-li tento odběratel svoje DIČ, s výjimkou poskytnutí služby, která je osvobozená od daně v jiném členském státě.²⁸ Zjednodušeně to znamená, že se osoba, která je povinná k dani a není plátce ani identifikovaná osoba, může dobrovolně stát identifikovanou osobou, pokud bude podle § 6j zákona o dani z přidané hodnoty poskytovat vybrané služby v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa, nebo bude tato osoba pořizovat zboží z jiného státu Evropské unie do limitu, který je 326 000 Kč ročně (pokud by překročila limit, stává se identifikovanou osobou povinně), nebo se tato osoba může dobrovolně registrovat jako identifikovaná osoba ještě před pořízením služby, pokud bude pořizovat takové služby z Evropské unie nebo třetí země, při jejichž pořízení by se stejně identifikovanou osobou podle § 6h zákona o dani z přidané hodnoty stala.

²⁷ (MFČR, 2015)

²⁸ (Finanční správa, 2015)

Nově je v zákoně o dani z přidané hodnoty obsaženo, že orgán veřejné moci nebo dražebník má povinnost vystavit daňový doklad namísto plátce, kterému je dražen obchodní majetek nebo při prodeji mimo dražbu, a předat ho nabyvateli i plátcí, kterému byl obchodní majetek prodán.

V případě opravy základu daně a výše daně se nově kromě sazby daně platné ke dni povinnosti přiznat daň u původního zdanitelného plnění, také dá uplatnit sazbu daně ke dni přijetí úplaty, pokud se zdanitelné plnění ještě neuskutečnilo. Obdobně se pro přepočet cizí měny na měnu českou může použít také kurz uplatněný při přiznání daně z přijaté úplaty, pokud se zdanitelné plnění ještě neuskutečnilo. Dále lze podle § 42 odst. 1 písm. b) v případě opravy základu a výše daně, kdy je vystaven zároveň opravný daňový doklad podle § 45 odst. 4, použít také kurz platný první pracovní den kalendářního roku, ve kterém vznikl důvod opravy. Opravu základu daně a výše daně nelze provést po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň, u původního uskutečněného zdanitelného plnění, přiznat, ale také pokud se zdanitelné plnění ještě neuskutečnilo, ale došlo k přijetí úplaty.

U opravy základu daně a výše daně u dílčího plnění, je nyní možno provést opravu základu daně a výši daně rovněž ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém došlo k převzetí celkového díla, pokud toto dílo bylo předáno a převzato po částech. Je tedy vyřešen problém v praxi, kdy nebylo možno zpětně po převzetí díla provést opravu u dílčího plnění, pokud již od tohoto plnění uplynuly 3 roky, což bylo problematické, protože s převzetím celkového díla vyvstat požadavky opravy i u jednotlivých dílčích plnění.

Další evidenční povinnosti se ukládají plátcí, který má nárok na odpočet daně při výrobě investičního zlata nebo při přeměně zlata na zlato investiční. Doklad o dodání fyzické osobě nepovinné k dani obsahuje: obchodní firmu nebo jméno, dodatek ke jménu, sídlo osoby a DIČ osoby, která uskutečňuje plnění, evidenční číslo dokladu, rozsah a předmět plnění, den vystavení dokladu, den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty, pokud před uskutečněním plnění vznikla povinnost ke dni přijetí úplaty přiznat uskutečnění plnění, pokud se liší ode dne vystavení dokladu, celkovou částku za plnění, hmotnost a ryzost zlata, jméno, datum narození a místo pobytu fyzické osoby nepovinné k dani. Tento doklad je plátce povinen uchovat po dobu 10 let. Na

daňovém dokladu, který je vystaven plátcí nebo osobě povinné k dani musí rovněž uvést hmotnost a ryzost zlata. Tento plátcce je dále povinen vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za každé zdaňovací období u svých kupujících: jméno, datum narození a bydliště, u osob nepovinných k dani a u osob povinných k dani DIČ plátce, obchodní firmu nebo jméno, dodatek ke jménu a sídlo. U těchto osob je plátcce povinen vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty také hmotnost a ryzost zlata a den uskutečnění plnění nebo den poskytnutí úplaty.

Došlo k rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti (reverse charge) kvůli účinnějšímu boji proti daňovým podvodům. Tohle rozšíření se vztahuje na nové skupiny zboží, **jedná se podle přílohy 6 zákona o dani z přidané hodnoty o:**

- *převod povolenek na emise skleníkových plynů podle zákona upravujícího podmínky pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů,*
- *dodání mobilních telefonů, kterými se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí zařízení vyrobená nebo upravená pro použití ve spojení se sítí, která má licenci, a provozovaná na stanovených frekvencích, bez ohledu na to, zda mají další využití,*
- *dodání zařízení s integrovanými obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky, ve stavu před zabudování do výrobku pro konečné uživatele,*
- *dodání plynu a elektřiny obchodníkovi vymezenému v § 7a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty,*
- *dodání certifikátů plynu a elektřiny,*
- *poskytnutí telekomunikačních služeb,*
- *dodání herních konzolí, tabletů a laptopů,*
- *dodání obilovin a technických plodin, včetně olejnatých semen a cukrové řepy,*
- *dodání surových či polozpracovaných kovů, včetně drahých kovů, jiných než v příloze č. 5 a s výjimkou dodání, na která se vztahují zvláštní režimy podle § 90 nebo § 92 zákona o dani z přidané hodnoty,*
- *dodání zboží nebo poskytnutí služby, u kterých bylo České republice prováděcím rozhodnutím Rady povoleno uplatňovat zvláštní opatření*

*odchylující se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.*²⁹

Pokud celková částka základu daně dodaného zboží překračuje částku **100 000 Kč**. Tento režim bude uplatněn s účinností od 1. dubna 2015 s výjimkou cukrové řepy, u které se režim uplatní od 1. 9. 2015.³⁰

Zákon č. 458/2011 Sb. a následně zákon č. 502/2012 Sb. stanovil, že výše obratu pro vznik povinnosti stát se plátcem se sníží z 1 000 000 Kč na 750 000 Kč za nejvýše 12 předcházejících bezprostředně po sobě jdoucích kalendářních měsíců, s odloženou účinností od 1. 1. 2015. Novela zákona o dani z přidané hodnoty tuto povinnost ruší a je zachována původní hodnota obratu, a to 1 000 000 Kč. Možnost dobrovolné registrace plátce ale tímto zákonem není nijak dotčena.

Nově ovšem došlo k zahrnutí nájmu nemovité věci do obratu pro povinnou registraci plátce. Tento obrat rozhoduje, zda se neplátce stane plátcem a to v tom případě, pokud tento nájem není pouze doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

V souvislosti s novelizací zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pro rok 2015, došlo ke snížení limitu omezující platby v hotovosti, a to z původně platných 350 000 Kč na 270 000 Kč. Tento limit, respektive jeho dvojnásobek, je jednou z podstatných podmínek aplikace institutu ručení za nezaplacenou daň podle § 109 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty. Znamená to, že příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň na nezveřejněný účet poskytovatele již při částce nad 540 00 Kč.

Změny v roce 2016

Od 1. 1. 2016 je zavedena povinnost použít režim reverse charge (přenesení daňové povinnosti) při dodání nemovité věci plátcí daně, pokud se uplatňuje daň, tj. pokud po lhůtě pro osvobození (5 let) uplatní prodejce, který je plátce daně z přidané hodnoty daň a příjemce, také plátce, s tím výslovně souhlasí.

Dále bude od 1. 1. 2016 bude zavedena povinnost předkládat kontrolní hlášení. Pro právnické osoby bude zavedena povinnost předkládat kontrolní hlášení

²⁹ Zákon o dani z přidané hodnoty

³⁰ Finanční správa (2015)

měsíčně, bez ohledu na zdaňovací období. Fyzické osoby budou mít tuto povinnost předkládat kontrolní hlášení v termínu podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty, tj. měsíčně nebo čtvrtletně.

4 Porovnání vybraných oblastí v praktických příkladech

Smyslem této kapitoly je interpretovat vybrané změny v zákoně o dani z přidané hodnoty, které nastaly od roku 2012. Tato kapitola bakalářské práce bude obsahovat výpočty daně a vyplněná přiznání k dani z přidané hodnoty, či potřebné výpisy z evidence.

Pro účely této kapitoly je vytvořena řada ukázkových příkladů. Pro zpracování daňových přiznání byl využit Daňový portál Generálního finančního ředitelství (dále jen GŘ).

4.1 Změny sazby daně z přidané hodnoty

Jak již bylo výše zmíněno, od roku 2012 se změny sazby daně z přidané hodnoty České republiky bohužel nevyhnuły. Snížená sazba daně z přidané hodnoty se od roku 2012 měnila hned dvakrát. V roce 2012 byla zvýšena z 10 % na 14 %, následně v roce 2013 stoupla tato sazba na 15 %. Základní sazba se od roku 2012 zvýšila pouze jednou a to v roce 2013 z 20 % na 21 %. Další změnou v oblasti sazeb daně bylo v roce 2015 zavedení druhé snížené sazby daně ve výši 10 %. Tato sazba se týká především kojenecké výživy, knih, léků a mlýnských výrobků.

Zvýšení sazeb daně z přidané hodnoty se projeví na cenách pro konečného spotřebitele a projeví se především na potravinách. Pro lepší představu je toto zvýšení interpretováno na příkladech, ve kterých budeme pro zjednodušení předpokládat, že změny cen odpovídají změnám výše sazeb daně z přidané hodnoty. Zjednodušeně budeme tedy předpokládat, že základ daně zůstává po všechna období stejný a sazba daně se projeví na ceně výrobku v celé své výši.

Rodina se rozhodne udělat si na oběd svíčkovou na smetaně. Koření a drobné ingredience nebudeme brát v potaz, jelikož jejich cena je téměř zanedbatelná a zvýšení sazby by se na jejich ceně významně neprojevilo. Ceny jsou na celé Kč zaokrouhleny nahoru. Jak již bylo výše zmíněno, budeme předpokládat, že zvýšení ceny potravin plně odpovídá zvýšení sazby daně z přidané hodnoty a základ daně u těchto potravin je po všechny roky stejný.

Pro účely tohoto příkladu byly vytvořeny dvě tabulky, první z nich je pro interpretaci ceny potravin bez daně, viz Tab. 4.1 a druhá tabulka, viz Tab. 4.2 zachycuje změny těchto cen v závislosti na výši snížené sazby daně z přidané hodnoty.

Tab. 4.1 Přehled cen surovin

Surovina	Cena bez daně (základ daně)
Hovězí svíčková (1 kg)	299 Kč
Kořenová zelenina	40 Kč
Smetana ke šlehání (600 ml)	55 Kč
Brusinkový kompot	35 Kč
Houskový knedlík	20 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 4.2 Přehled rozdílů cen při změně sazby daně

	2011	2012	2013	Rozdíl rok 2011 a 2012	Rozdíl rok 2012 a 2013	Rozdíl za období 2011 - 2013
Hovězí svíčková (1 kg)	329 Kč	341 Kč	344 Kč	12 Kč	3 Kč	15 Kč
Kořenová zelenina	44 Kč	46 Kč	46 Kč	2 Kč	0 Kč	2 Kč
Smetana ke šlehání (600 ml)	61 Kč	63 Kč	64 Kč	2 Kč	1 Kč	3 Kč
Brusinkový kompot	39 Kč	40 Kč	41 Kč	1 Kč	1 Kč	2 Kč
Houskový knedlík	22 Kč	23 Kč	23 Kč	1 Kč	0 Kč	1 Kč
CELKEM				18 Kč	4 Kč	23 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Podle Českého statistického úřadu byla průměrná spotřeba potravin v roce 2013 na jednoho člověka 24 448 Kč za rok.³¹ Při čtyřčlenné rodině je to 97 772 Kč. Metodou shora zjistíme, že základ daně je 85 023 Kč a daň tedy 12 749 Kč, při

³¹ Český statistický úřad (2014)

aplikaci sazby daně z roku 2011, která byla 10 %, by průměrná rodina zaplatila za jídlo 93 525 Kč a v roce 2012 při sazbě 14 %, by taková rodina zaplatila 96 926 Kč. Je zcela zřejmé, že zvýšení snížené sazby v roce 2012 mělo na domácnosti negativní dopad, jelikož tato domácnost zaplatila při stejné spotřebě stejných potravin o 3 401 Kč více a rok na to si připlatila dalších 846 Kč. Od roku 2011 si tedy tato rodina jen díky změně snížené sazby daně z přidané hodnoty připlatila na potravinách celých 4 247 Kč.

Poznámka: Zvýšení snížené sazby daně z přidané hodnoty v roce 2012 mělo dopad na míru inflace, která byla nejvyšší od roku 2008 a dosahovala na 3,3 %.³² Avšak podle Ministerstva financí ČR nevedlo zvýšení snížené sazby daně na 14 % ke zmenšení objemu prodeje zboží a služeb podléhajících této sazbě. „Výnos“ ze snížené sazby neklesl, naopak se meziročně zvýšil.³³

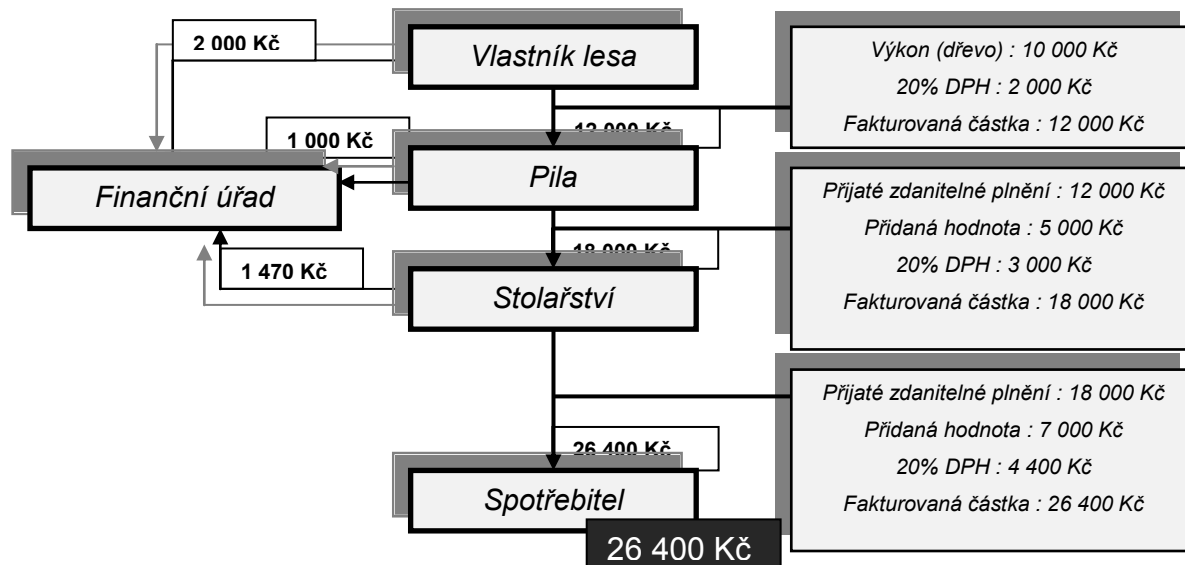
Shrnutí: Pokud nebudeme brát v potaz jiné faktory tlačící ceny potravin vzhůru, tak si spotřebitel v roce 2012 oproti roku 2011 připlatil přibližně 850 Kč za rok, což není příliš malá částka. Z analýzy provedené Ministerstvem financí ČR jsme zjistili, že toto zvýšení nemělo dopad na objem spotřeby. Zjednodušeně tedy můžeme říci, že spotřebitelé utratili za jídlo v roce 2012 přibližně o osm set padesát korun českých více a byli nuceni tuto částku ušetřit na něčem jiném. Jednoprocentní změna snížené sazby v roce 2013 na ceně některých potravin ani nebyla znát. Kdyby se tedy promítala na ceně pouze tato zvýšená sazba daně z přidané hodnoty, konečný spotřebitel by si za tyto potraviny připlatil oproti roku 2012 přibližně 212 Kč za rok.

Změna základní sazby o jeden procentní bod se také projeví viditelně na ceně pro konečného spotřebitele. Například pokud si spotřebitel, nakoupil v roce 2013 nábytek za částku 26 620 Kč, tak si oproti roku 2012 připlatil celých 220 Kč. Vycházíme z výpočtu, kde jsou všechny účetní jednotky plátcem daně, tudíž se tato změna v sazbě daně z přidané hodnoty dotkne pouze konečného spotřebitele, viz Obr. 4.1 a Obr. 4.2.

³² Český statistický úřad (2015)

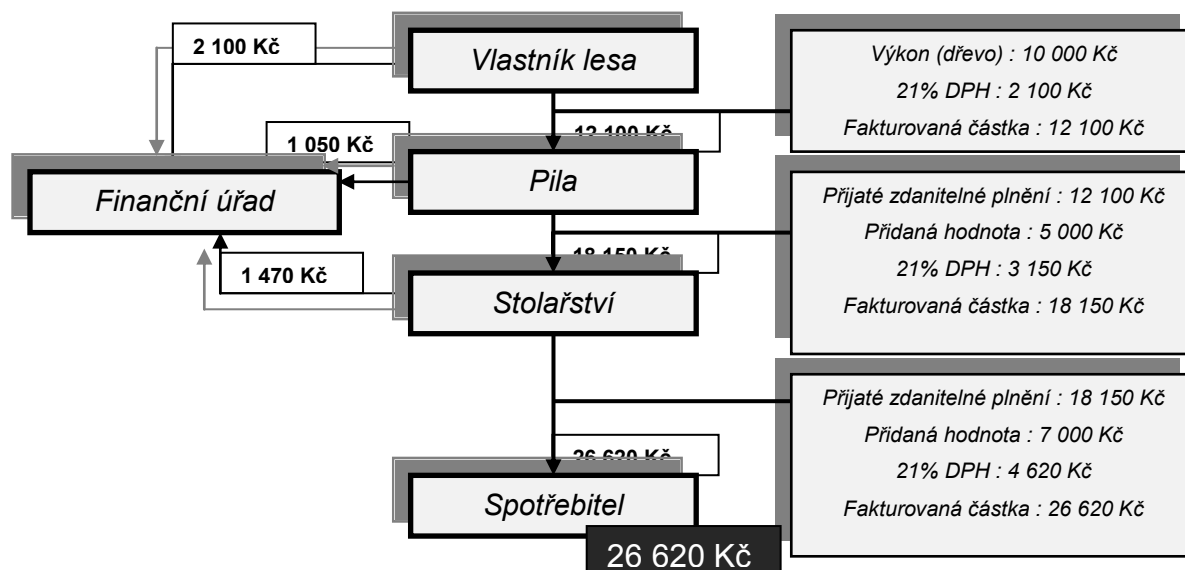
³³ MFČR (2012)

Obr. 4.1 Schéma dopadu daně z přidané hodnoty na cenu pro spotřebitele při sazbě 20 %, pokud jsou všechny účetní jednotky plátcí daně z přidané hodnoty



Zdroj: Šebestíková a kol. (2013, s. 105), vlastní úprava

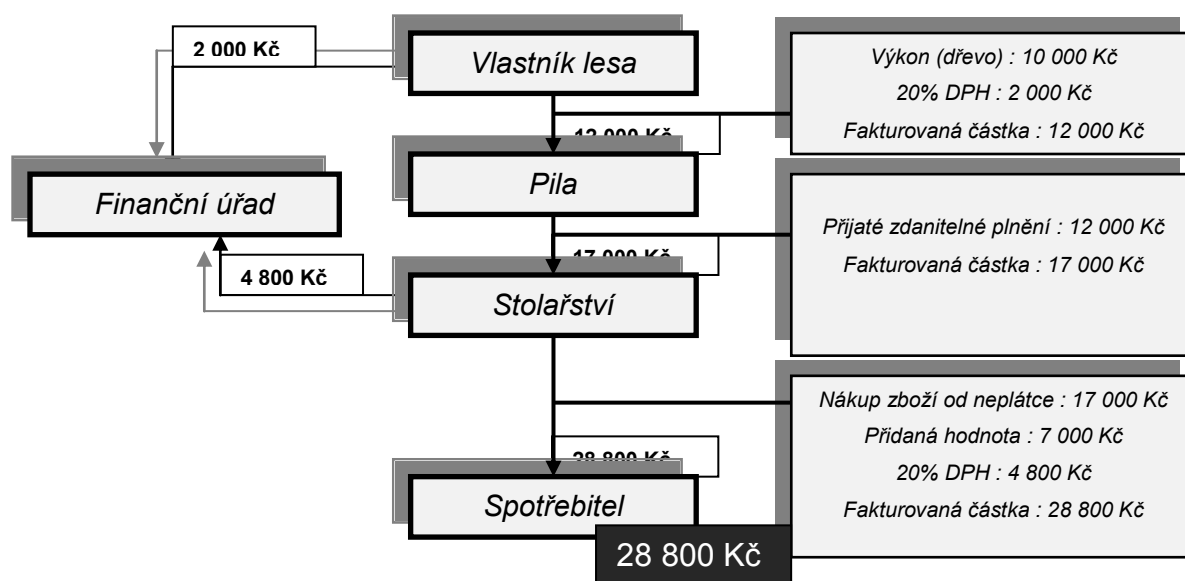
Obr. 4.2 Schéma dopadu daně z přidané hodnoty na cenu pro spotřebitele při sazbě 21 %, pokud jsou všechny účetní jednotky plátcí daně z přidané hodnoty



Zdroj: Šebestíková a kol. (2013, s. 105), vlastní úprava

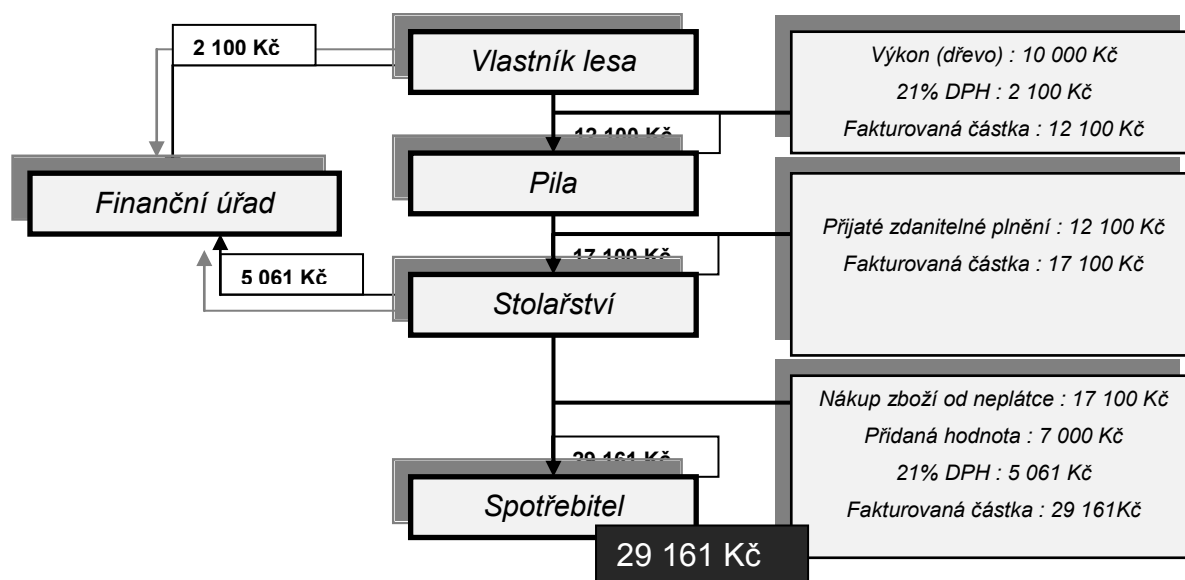
Větší dopad má tato jednocentní změna základní sazby daně z přidané hodnoty, pokud není některá z účetních jednotek plátcem daně. Kromě toho, že logicky konečný spotřebitel zaplatí za stejné zboží více, je rozdíl mezi rokem 2013 a 2012 už celých 361 Kč, viz Obr. 4.3 a 4.4.

Obr 4.3 Schéma dopadu daně z přidané hodnoty na cenu pro spotřebitele při sazbě 20 %, pokud jedna z účetních jednotek není plátcem daně z přidané hodnoty.



Zdroj: Šebestíková a kol. (2013, s. 105), vlastní úprava

Obr 4.4 Schéma dopadu daně z přidané hodnoty na cenu pro spotřebitele při sazbě 21 %, pokud jedna z účetních jednotek není plátcem daně z přidané hodnoty



Zdroj: Šebestíková a kol. (2013, s. 105), vlastní úprava

Poznámka: V roce 2013 nemělo zvýšení základní a snížené sazby takový dopad na míru inflace, jako v roce předchozím. Podle Českého statistického úřadu

byla v roce 2013 průměrná míra inflace 1,4 %, což bylo nejméně od roku 2009. Co se týče státního rozpočtu, tak tato změna o jeden procentní bod se podílela na inkasu daně z přidané hodnoty, které představovalo v roce 2013 necelých 220,0 mld. Kč a překročilo svůj rozpočet o 8,0 mld. Kč, tj. o 3,8 %. Meziročně vzrostlo o 20,3 mld. Kč, tj. o 10,1 %.³⁴

Shrnutí: Zvýšení základní sazby daně z 20 % na 21 %, pokud by se předpokládalo, že ceny by rostly přímo úměrně se zvyšování sazby daně, by bylo na ceně pro konečného spotřebitele poznat. Tato změna byla o to větší, pokud nějaká z účetních jednotek ve výrobním a prodejním řetězci nebyla plátcem daně, toto zvýšení sazby se tedy promítlo na ceně pro spotřebitele několikrát.

4.2 Přenesení daňové povinnosti – tuzemský reverse charge

Od roku 2012 platí v České republice, podle § 92e zákona o dani z přidané hodnoty, u stavebních a montážních prací přenesení daňové povinnosti, tzv. tuzemský reverse charge.

Příklad: Pan Rychlý, fyzická osoba, plátcem daně z přidané hodnoty dostal dvě zakázky na položení koberců (jedná se o položení koberce včetně přilepení, kdy se stává koberec součástí stavby), jedna zakázka bude pro manžele Nejedlé, kteří si chtějí zkrášlit svůj rekreační objekt a druhá zakázka bude pro firmu XY s.r.o., která je plátcem daně a koberce budou položeny do její administrativní budovy.

V roce 2011 by pan Rychlý vystavoval na obě takové zakázky stejnou fakturu, ta by obsahovala veškeré náležitosti, které musí daňový doklad podle § 28 zákona o dani z přidané hodnoty mít. K ceně by připočítal daň z přidané hodnoty, ve výši podle plnění, které použil. Od obou odběratelů by tedy požadoval částku s daní. Pokud by základ daně byl 20 000 Kč, sazba daně v roce 2011 je 20%, tj. 4 000 Kč. Pan Rychlý by tedy účtoval 24 000 Kč každému z odběratelů. Ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, předání díla nebo přijetí úplaty, a to dnem, který nastane dříve, by musel pan Rychlý přiznat daň na výstupu ve výši dvakrát 4 000 Kč, tj. 8 000 Kč (za manžele Nejedlé i firmu XY s.r.o.) a tuto daň odvede příslušnému finančnímu úřadu.

³⁴ MFČR (2014)

V roce 2012, kdy vstoupil v platnost §92e zákona o dani z přidané hodnoty, o přenesení daňové povinnosti, musí pan Rychlý určit, zda pokládání koberců patří do Klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43. Jelikož pokládání koberců v Klasifikaci produkce CZ-CPA najde pod číslem 43.33.29 a bude toto plnění poskytovat plátcí, musí převést daňovou povinnost na plátce. V praxi to znamená, že manželům Nejedlým vydává stejnou fakturu jako v roce 2011 a má povinnost přiznat daň na výstupu a tuto daň následně odvést příslušnému finančnímu úřadu. Změna nastává při vystavování faktury pro společnost XY s.r.o., u které ví, že tato společnost je plátcem daně a že bude koberec položen v administrativní budově. Zde totiž musí uplatnit tuzemský reverse charge a to tím způsobem, že do 15 dnů od data uskutečnění zdanitelného plnění vystaví běžný daňový doklad, se všemi náležitostmi podle § 28 zákona o dani z přidané hodnoty mimo výši daně. Na faktuře bude uveden základ daně, správná sazba daně, která je pro rok 2012 20 %, ale výše daně uvedena nebude, místo výše daně bude uvedeno sdělení: „Výši daně je povinen doplnit a přiznat plátcí, pro kterého je zdanitelné plnění uskutečněno“. Faktura tedy bude vystavena na částku 20 000 Kč, kterou firma XY s.r.o. panu Rychlému uhradí. Pan Rychlý toto přenesení daňové povinnosti zachytí ve svém přiznání k dani z přidané hodnoty v řádku č. 25, viz Obr. 4.5 a zachytí tuto skutečnost ve výpisu z evidence pro účely daně z přidané hodnoty podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty, viz Obr. 4.6

Obr. 4.5 Zachycení režimu přenesení daňové povinnosti u poskytovatele služby

II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně		
	ř.	Hodnota
Dodání zboží do jiného členského státu (?)	20	<input type="text"/>
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a ods.2 (?)	21	<input type="text"/>
Vývoz zboží (§ 66) (?)	22	<input type="text"/>
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4) (?)	23	<input type="text"/>
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 8) (?)	24	<input type="text"/>
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) - dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb (?)	25	<input type="text" value="20 000"/>
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92) (?)	26	<input type="text"/>

Zdroj: GŘŘ + vlastní zpracování

Obr. 4.6 Výpis z evidence pro účely daně z přidané hodnoty podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty

Řádky Výpisu z evidence pro účely DPH					
Číslo řádku (?)	DIC (?)	Kód předmětu plnění (?)	Datum uskutečnění zd.plnění (?)	Základ daně (?)	Rozsah plnění (?)
1 <input checked="" type="checkbox"/>	CZ 12345678	4 ▼	02.01.2012 ...	20 000	
2 <input checked="" type="checkbox"/>	CZ	▼	...		
3 <input checked="" type="checkbox"/>	CZ	▼	...		
4 <input checked="" type="checkbox"/>	CZ	▼	...		

Zdroj: GŘŘ + vlastní zpracování

Z pohledu firmy XY s.r.o. bude toto přenesení daňové povinnosti znamenat doplnění částky daně na daňový doklad od pana Rychlého. Protože firma službu pana Rychlého použije na uskutečnění svých ekonomických činností má nárok na odpočet daně, v tomto příkladě má nárok na odpočet v plné výši. Pro firmu XY s.r.o. to znamená, že ve stejném období (stejném daňovém přiznání) si tento nárok na odpočet uplatní za splnění podmínek pro uplatnění odpočtu. Firma XY s.r.o. vyplní ve svém přiznání k dani z přidané hodnoty řádek č. 10, na kterém daň přizná, viz Obr. 4.7, a řádek č. 43, na kterém si bude nárokovat odpočet, viz Obr. 4.8 a také Výpis z evidence pro účely daně z přidané hodnoty podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty podobně jak poskytovatel služby (Obr. 4.6) ovšem v záhlaví formuláře zaškrtně políčko, že se jedná o odběratele.

Obr. 4.7 Zachycení režimu přenesení daňové povinnosti u příjemce služby – přiznání k dani

I. Zdanitelná plnění			
	sazba	ř.	Základ daně
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (§ 13, § 14, § 8) (?)	základní	1	
	snižená	2	
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16, §17 odst. 6 písm. e), § 19 odst. 3) (?)	základní	3	
	snižená	4	
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě (?)	základní	5	
	snižená	6	
Dovoz zboží (§ 23 odst. 3 - 5) (?)	základní	7	
	snižená	8	
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4) (?)		9	
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) - odběratel zboží nebo příjemce služeb (?)	základní	10	20 000
	snižená	11	4 000
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinnost přiznat daň při jejich přijetí (§ 108) (?)	základní	12	
	snižená	13	

Zdroj: GŘŘ + vlastní zpracování

Obr 4.8 Zachycení režimu přenesení daňové povinnosti u příjemce služby – nárok na odpočet

IV. Nárok na odpočet daně					
	sazba	ř.	Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců (?)	základní	40			
	snižená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celním úřad (?)		42			
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13 (?)	základní	43	20 000	4 000	
	snižená	44			
Korekce odpočtů daně podle § 75 odst. 4, § 77, § 79 až § 79c (?)		45			
Odpočet daně celkem (40+41+42+43+44+45) (?)		46		4 000	
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e) (?)		47			

Zdroj: GŘŘ + vlastní zpracování

Od 1. 1. 2013 dochází ke změně v § 29 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého by musel pan Rychlý v roce 2013 na vydanou fakturu uvést sdělení „daň odvede zákazník“ a firma XY s.r.o. podle §92a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty by nedoplnila údaje o dani a její sazbě na doklad, ale pouze do evidence pro účely daně z přidané hodnoty.

Shrnutí: Zavedení režimu přenesení daňové povinnosti bylo pro plátce zvýšenou administrativní zátěží, jelikož si poskytovatel služby musí hlídat, zda je jeho odběratel (příjemce služby) plátcem daně z přidané hodnoty či ne, a také zda fyzická osoba, plátce, nebo obec, plnění využije pro ekonomickou činnost nebo soukromé účely. Pokud odběratel není plátcem nebo nevyužije plnění pro účely ekonomické činnosti, tak se pro poskytovatele nic nemění, ovšem ve chvíli, kdy tento odběratel plátcem je a využije k uskutečňování ekonomické činnosti, musí poskytovatel uplatnit režim přenesení daňové povinnosti. Znamená to pro něj vydání faktury bez částky daně z přidané hodnoty, vyplnění jiných řádků daňového přiznání a vyplnění výpisu z evidence pro účely daně z přidané hodnoty podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty. Pro odběratele, plátce, to navíc znamená také vyplnění této evidence. Pokud uplatní nárok na odpočet v plné výši, tak jeho plnění vůči finančnímu úřadu bude nulové, což pro něj na druhou stranu znamená určité zjednodušení.

4.3 Časový test pro uplatnění osvobození nemovitých věcí

Novela zákona o dani z přidané hodnoty, která je účinná od 1. 1. 2013, prodloužila časový test pro uplatnění osvobození u dodání nemovitých věcí ze tří na pět let, který platí od kolaudace či prvního užívání příslušné nemovitosti. Pokud byla ovšem nemovitá věc nabyta do konce roku 2012, zůstává zachována lhůta tří let.

Příklad č. 1: Obchodní společnost AB s.r.o. pořídila nemovitost dne 1. 7. v roce 2011 od plátce YZ s.r.o. Datum první kolaudace této nemovitosti je 1. 5. 2011. Plátce YZ s.r.o. nemohl při převodu této nemovité věci uplatnit osvobození v souladu s § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, zatížil tedy její převod základní sazbou daně. Dle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty obchodní společnost AB s.r.o. uplatnila daň na vstupu, jelikož byla nemovitost použita pro ekonomické účely. V roce 2015 se obchodní společnost AB s.r.o. rozhodla tuto nemovitou věc prodat za 700 000 Kč plátcí daně, obchodní společnosti CD s.r.o., pro účely uskutečňování její ekonomické činnosti.

Při pořízení základ daně činil 500 000 Kč, sazba daně 20 %, daň tedy činila 100 000 Kč.

U staveb, bytů a nebytových prostor nabytých do 31. 12. 2012 platí časový test v délce 3 let. Dodání této nemovité věci je tedy po uplynutí tříleté lhůty podle § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty osvobozeno.

Společnost AB s.r.o. má tedy povinnost provést úpravu odpočtu daně podle vzorce (4.1).

$$\text{úprava daně} = \frac{\text{Daň na vstupu při pořízení} \cdot (\text{UNO1} - \text{UNO2})}{10} \cdot Z \quad (4.1)$$

Ve vzorci (4.1) ukazatel UNO1 vyjadřuje nárok na odpočet v okamžiku provedení úpravy, ukazatel UNO2 původní uplatnění odpočtu. Ukazatel Z zachycuje počet let zbývajících do konce lhůty pro úpravu odpočtu daně.

Úprava podle vzorce (4.1) tedy bude vypočtena v následující podobě:

$$\text{úprava daně} = \frac{100\,000 \cdot (0\% - 100\%)}{10} \cdot 6$$

$$\text{úprava daně} = - 60\,000 \text{ Kč}$$

Obchodní společnost AB s.r.o. má povinnost tuto skutečnost zachytit ve svém přiznání k dani z přidané hodnoty na řádku 60, viz Obr. 4.9 a na řádku 50 a 51 - bez nároku na odpočet, uveďte částku, za kterou tento dlouhodobý hmotný majetek prodala, viz Obr 4.10.

Obr. 4.9 Zachycení upravení odpočtu v přiznání k dani z přidané hodnoty

VI. Výpočet daně		
	ř.	Hodnota
Úprava odpočtu daně (§ 78 až § 78d) (?)	60	- 60 000
Vrácení daně (§ 84) (?)	61	
Daň na výstupu (součet 1 až 13 - 61 + daň podle § 108 odst. 1 písm. i) + daň podle § 108 odst. 1 písm. j) (?)	62	
Odpočet daně (46 V plné výši+52 Odpočet+53 Změna odpočtu+60) (?)	63	-60 000
Vlastní daňová povinnost (62-63) (?)	64	60 000
Nadměrný odpočet (63-62) (?)	65	0

Zdroj: GŘŘ + vlastní zpracování

Obr. 4.10 Zachycení plnění, které je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet

V. Krácení nároku na odpočet daně			
	ř.	Hodnota	
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně	50 (?)	700 000	
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4) 51 S nárokem na odpočet (?) Bez nároku na odpočet (?)	51		700 000
Část odpočtu daně v krácené výši	52 Koeficient(%) (?)	Odpočet (?)	
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)	53 Vypořádací koeficient(%) (?) Změna odpočtu (?)		

Zdroj: GŘŘ + vlastní zpracování

Příklad č. 2: Obchodní společnost AB s.r.o. pořídila v roce 2013 od plátce stavbu za 500 000 Kč. Datum kolaudace této stavby bylo 1. 1. 2013. V roce 2019 se tato obchodní společnost rozhodla nemovitou věc za 400 000 Kč prodat. Prodala ji plátcí daně, obchodní společnosti CD s.r.o., pro účely uskutečňování její ekonomické činnosti.

Od 1. 1. 2016 bude, jak již bylo uvedeno v kap. 3.5, ve vybraných případech na převod nemovité věci, platit režim přenesení daňové povinnosti, tuzemský reverse

charge. Další změnou oproti předchozímu příkladu je, že obchodní společnost AB s.r.o. nebude muset provádět úpravu odpočtu daně, pokud využije nové ustanovení § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty a rozhodne se, že uplatní daň. Podle § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty se může plátce rozhodnout, že i po uplynutí lhůty 5 let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo ode dne, kdy bylo započato užívání stavby (ode dne který nastane dříve), uplatní daň. Jelikož se jedná o režim přenesení daňové povinnosti, obchodní společnost AB s.r.o. fakturuje částku bez daně, na fakturu uvádí pouze sazbu daně a obchodní společnost CD s.r.o. je povinna daň přiznat. Zároveň si tato obchodní společnost nárokuje odpočet daně, viz podkapitola 4.2.

Shrnutí: Ustanovení § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, by mělo být velmi pozitivní změnou pro plátce, protože se plátce může rozhodnout, jestli po uplynutí lhůty pěti let, osvobodí nemovitou věc nebo uplatní daň. Příjemná změna by to měla být zejména díky tomu, že tento plátce nemusí v případě prodeje této nemovité věci provádět úpravu odpočtu této daně, který uplatnil při jejím pořízení.

4.4 Ručení za nezaplacenou daň

Od roku 2013 ručí příjemce zdanitelného plnění také za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění je o poskytovateli zdanitelného plnění způsobem umožňujícím dálkový přístup zveřejněna skutečnost, že je nespolehlivým plátcem.

Poznámka: Ke dni 3. 5. 2015 je v registru plátců daně z přidané hodnoty 318 nespolehlivých plátců.³⁵

Odběratel pohonných hmot, který nakoupí pohonné hmoty od dodavatele, který není registrován způsobem umožňujícím dálkový přístup jako distributor pohonných hmot, je od roku 2013 také ručitelem za nezaplacenou daň.

Odběratel, který podle § 109 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty zcela nebo zčásti za plnění zaplatí na jiný účet než účet poskytovatele tohoto plnění, který je zveřejněn správcem daně v registru plátců daně z přidané hodnoty, ručí za nezaplacenou daň z toho plnění. Tato novela vešla v platnost již 1. 1. 2013, avšak

³⁵ MFČR (2015)

Generální finanční ředitelství vydalo informaci, že správce daně nebude do 31. 12. 2013 vyzývat k uhrazení tohoto nedoplatku. K tomu došlo kvůli v té době ještě neschválené novele zákona, která měla určit limit těchto plateb. Od 1. 1. 2014 tedy tato novela vstoupila plnohodnotně v platnost a správce daně tyto nedoplatky začal vybírat. Limit těchto plateb byl staven ve výši 700 000 Kč, což je nemalá částka, a proto se tato změna velké řady bezhotovostních plateb vůbec nedotkne. V roce 2015 byl stanoven nový limit pro tyto bezhotovostní platby a to ve výši 560 000 Kč.

Pokud by si příjemce zboží, který uhradil zboží na bezhotovostní účet, uvědomil, že daň z tohoto zboží bude muset uhradit on, může tuto daň uhradit ještě před výzvou – dobrovolně. Pokud by takto učinil, vyhne se tím označení za ručitele.

Daň z přidané hodnoty musí být uhrazena na osobní depozitní účet vedený u místně příslušného správce daně poskytovatele zdanitelného plnění a musí být identifikována. Taková platba je s předčíslem účtu 80039, matrikou finančního úřadu, která je uvedena na internetových stránkách Finanční správy v nabídce Placení daní, a kódem banky 0710.

Příklad správného označení účtů je ve tvaru: **předčíslo-matrika/kód banky**, tedy: **80039 – matrika finančního úřadu poskytovatele/ 0710**

Správnou identifikací je uvedení:

- variabilního symbolu, kterým je kmenová část DIČ poskytovatele zdanitelného plnění (tzn. identifikační číslo, rodné číslo nebo vlastní identifikátor přidělený správcem daně),
- specifického symbolu, kterým je kmenová část DIČ příjemce zdanitelného plnění,
- konstantního symbolu, který je při bezhotovostní platbě 1148 a při hotovostní platbě 1149,
- zprávu pro příjemce, kde uvede informace:
 - den uskutečnění zdanitelného plnění ve tvaru: DD/MM/RRRR-P nebo
 - den přijetí úplaty ve tvaru: DD/MM/RRRR-U.³⁶

³⁶ Finanční správa (2015)

Pokud příjemce zdanitelného plnění zaplatí až po výzvě správce daně, platí už jako ručitel podle údajů na výzvě.

Příklad: Pan Novotný, plátce daně z přidané hodnoty (DIČ: CZ1234567899), nakoupí 3. 2. 2014 zboží za 800 000 Kč. Zapomene se podívat, zda je účet poskytovatele, pana Hrozného (DIČ: CZ9987654321), účtem zveřejněným správcem daně, způsobem umožňujícím dálkový přístup a ten stejný den zboží ještě uhradí. Za pár dní si uvědomí chybu, ale bohužel zjistí, že účet pana Hrozného nebyl správcem daně zveřejněn. Znamená to pro něj, že kdyby pan Hrozný daň nezaplatil, je v pozici ručitele za tuto daň a bude ji muset zaplatit za pana Hrozného. Po zjištění určitých skutečností o tomto poskytovateli plnění dojde k názoru, že pan Hrozný daň nezaplatí, a že tedy daň bude muset odvést za něj, přestože celou částku, tzn. i s daní, odvedl na jeho účet. Tuto daň chce zaplatit ještě před vyzváním správce daně k zaplacení. Pan Hrozný je veden u finančního úřadu Moravskoslezského kraje. Pan Novotný tedy bude při dobrovolném uhrazení bezhotovostním převodem správcem daně postupovat dle pokynů Finanční správy a to vyplněním:

- správného čísla účtu správce daně: 80039 – 77621761 / 0710,
- variabilního symbolu: 9987654321,
- specifického symbolu: 1234567899,
- konstantního symbolu: 1148,
- zprávy pro příjemce, kde uvede:
 - den uskutečnění zdanitelného plnění: 03/02/2014–P nebo
 - den přijetí úplaty ve tvaru: 03/02/2014–U.

Tato chyba bohužel vyšla pana Novotného, při 21% základní sazbě daně z přidané hodnoty, které podléhá toto zboží, na 138 880 Kč.

Shrnutí: Ručení za daň je vyšší administrativní zátěž pro odběratele, příjemce zdanitelného plnění, protože ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění je o poskytovateli zdanitelného plnění způsobem umožňujícím dálkový přístup zveřejněna skutečnost, že je nespolehlivým plátcem, dále pro příjemce zdanitelného plnění, pokud nakupuje pohonné hmoty a dodavatel není registrován způsobem umožňujícím dálkový přístup jako distributor pohonných hmot a příjemce zdanitelného plnění, pokud je úplata z tohoto plnění zcela nebo z části poskytnuta bezhotovostním převodem na jiný účet, než na správcem daně,

způsobem umožňující dálkový přístup, zveřejněný účet poskytovatele zdanitelného plnění. Odběratel si tedy musí hlídat, od jakého poskytovatele zboží či službu nakupuje. U úplaty bezhotovostním převodem, si od roku 2014 musel odběratel hlídat pouze plnění nad 700 000 Kč a od roku 2015 plnění nad 540 000 Kč. Vyšší zátěž, tedy pokud nechce příjemce zdanitelného plnění riskovat, že bude nucen platit daň za poskytovatele tohoto plnění, spočívá ve vyšší kontrole svých dodavatelů, například ověřit si každého svého dodavatele v registru plátců DPH nebo registru distributorů pohonných hmot, nakupuje-li pohonné hmoty. Kdyby takto příjemce neučinil, mohl by navíc zaplatit nemalé částky.

4.5 Změněná terminologie v roce 2014

Od 1. 1. 2014 vstoupily v platnost dva nové zákony. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník a zákon č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních korporacích. V souvislosti se změnami terminologií v občanském i obchodním právu bylo třeba přizpůsobit také zákon o dani z přidané hodnoty této nové terminologii, viz Tab. 4.3.

Tab. 4.3 Terminologické změny, porovnání vybraných pojmů roku 2013 a 2014

Rok 2013	Rok 2014
Daňová povinnost	Povinnost přiznat daň
Evropské společenství	Evropská unie
Nemovitost	Nemovitá věc
Občanská sdružení	Spolky
Obchodní společnost	Obchodní korporace
Podnik	Obchodní závod
Půjčka	Zápůjčka
Sdružení	Společnost
Účastník sdružení	Společník
Převod nemovitosti	Přechod nemovitosti
Nájem	Podnájem
	Pacht
	Podpacht
Byty a nebytové prostory, zahrnující také podíl na společných částech nemovité věci a také pozemek, na němž byl dům zřízen	Jednotka

Zdroj: Vlastní zpracování

5 Závěr

Cílem bakalářské práce bylo analyzovat na příkladech vybrané změny aplikace daně z přidané hodnoty v souladu s harmonizací této daně v České republice s právem Evropské unie od roku 2012. Provést komparaci dopadu vybraných změn na plátce daně z přidané hodnoty a spotřebitele.

V druhé kapitole práce byla popsána harmonizace daně z přidané hodnoty. Byl zde promítnut vývoj této daně v rámci Evropské unie, samotná charakteristika daně z přidané hodnoty, vysvětlení některých pojmů, ale také sazby daně z přidané hodnoty v jednotlivých státech Evropské unie.

Třetí kapitola byla plnohodnotně zaměřena na vývoj daně z přidané hodnoty v letech 2012 – 2015 v České republice. Jednalo se o změny v zákoně o dani z přidané hodnoty. Tato problematika je velmi obtížná, jelikož změn v tomto zákoně je každoročně nespočet, proto jsou v práci uvedeny pouze změny nejdůležitější.

Kapitola čtvrtá, část praktická, ve které byly promítnuty nejzásadnější změny na konkrétních příkladech. Je zde zachycen dopad zvýšení sazeb daně z přidané hodnoty, sazby snížené i sazby základní, na ceny pro konečného spotřebitele, režim přenesení daňové povinnosti, jak z pohledu poskytovatele služby, tak z pohledu příjemce této služby, včetně ukázky vyplnění jejich daňového přiznání, přehledná tabulka rozsáhlé změny terminologie v roce 2014, změna časového testu pro uplatnění osvobození při pořízení nemovité věci a v neposlední řadě dopad ručení za nezaplacenou daň na jeho ručitele.

V celkovém shrnutí všech změn je nutno podotknout, že na plátce daně z přidané hodnoty jsou kladeny stále větší nároky, především co se týče jejich administrace. Plátců daně si musí stále více kontrolovat určité skutečnosti, které se týkají jejich odběratelů. Na druhou stranu tyto změny zákona o dani z přidané hodnoty vedou k větší kontrole proti daňovým únikům. Pro plátce tedy tato změna nemusí být příliš příjemná, ovšem tento způsob je pravděpodobně jediným způsobem, jak daňovým únikům aspoň zčásti zabránit, ačkoliv na to doplatí také poctiví plátců. Některé změny měly na plátce také velmi pozitivní dopad, například změna §56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, jelikož se plátce může rozhodnout, zda po uplynutí lhůty pěti let, osvobodí nemovitou věc nebo uplatní daň

a díky tomu tento plátce nemusí v případě prodeje této nemovité věci provádět úpravu odpočtu daně.

Co se týče zvýšení sazby daně z přidané hodnoty, spotřebitel je nucen za zboží sice zaplatit více, ale tento způsob byl velmi efektivní pro výběr daně do státního rozpočtu a i přes zvýšení základní sazby daně patří Česká republika stále se svou mírně podprůměrnou 21% základní sazbou, mezi 8 států, které se průměru Evropské unie nejvíce přibližují.

Seznam použité literatury

a) Odborné knihy

GALOČÍK, Svatopluk a Oto Paikert. *DPH 2014 – výklad s příklady*. 10. vyd. Praha: Grada Publishing, 2014. 352 s. ISBN 978-80-247-5118-4.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2009. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.

LEDVINKOVÁ, Jana. *Průvodce novelou zákona o DPH: ve vazbě na nový občanský zákoník s účinností od 1.1.2014*. 2. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 71 s. ISBN 978-80-87480-24-3.

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2012, úplná znění platná k 1. 1. 2012*. Praha: GRADA Publishing, 2012. 264 s. ISBN 978-80-247-4254-0.

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2013, úplná znění platná k 1. 1. 2013*. Praha: GRADA Publishing, 2013. 270 s. ISBN 978-80-247-4643-2.

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2014, úplná znění platná k 1. 1. 2014*. Praha: GRADA Publishing, 2014. 272 s. ISBN 978-80-247-5171-9.

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2015, úplná znění platná k 1. 1. 2015*. Praha: GRADA Publishing, 2015. 272 s. ISBN 978-80-247-5507-6.

PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 5. 2013*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 592 s. ISBN 978-80-7263-812-3.

ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013, xiv. 207 s. ISBN 978-80-248-3141-1.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6 vyd. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

ZAJÍČKOVÁ, M., R. BOHÁČ, I. VEČEŘ. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Praha: Leges, 2012. 466 s. ISBN 978-80-87576-21-2.

b) Elektronické dokumenty a ostatní

ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. ČNB: *Dopady změn sazeb DPH do rozpočtu a inflace včetně jejích složek v letech 2012 a 2013* [online]. ČNB [17. 02. 2015]. Dostupné z: http://www.cnb.cz/cs/menova_politika/zpravy_o_inflaci/2011/2011_III/box_a_prilohy/zoi_2011_III_box_1.html

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. ČSÚ: *Inflace - druhy, definice, tabulky* [online]. ČSÚ [21. 03. 2015]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/mira_inflace

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. ČSÚ: *VYDÁNÍ A SPOTŘEBA DOMÁCNOSTÍ STATISTIKY RODINNÝCH ÚČTŮ ZA ROK 2013* [online]. ČSÚ [18. 04. 2015]. Dostupné z: <http://www.duchodova-komise.cz/wp-content/uploads/2014/08/%C4%8CSU-Vyd%C3%A1n%C3%AD-a-spot%C5%99eba-dom%C3%A1cnost%C3%AD-statistiky-rodinn%C3%BDch-%C3%BA%C4%8Dt%C5%AF-za-rok-2013-26.-srpna-2014.pdf>

EUROPEAN COMMISSION. EC: *VAT rates* [online]. EC [19. 03. 2015]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/rates/index_en.htm

EUROPEAN COMMISSION. EC: *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union* [online]. EC [19. 03. 2015]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA. FS: *Přehled změn v daňové oblasti od 1. 1. 2015* [online]. FS [20. 04. 2015]. Dostupné z: www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-novinky/prehled-zmen-v-dph-2015.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA. FS: *Ručení* [online]. FS [03. 05. 2015]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/ruceni>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: *INFORMACE MF - o změnách v oblasti daně z přidané hodnoty („DPH“) - s účinností od 1. 1. 2013* [online]. MFČR [17. 03. 2015]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2013/informace-mf-dph-1-1-2013-11053>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: *Výsledek hospodaření státního rozpočtu nejlepší od roku 2008* [online]. MFČR [17. 03. 2015]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/vysledek-hosp-statniho-rozpoctu-od-r2008-16289>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: *Změna sazby DPH snížení meziročního výnosu nezpůsobila*. [online]. MFČR [17. 04. 2015]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2012/2012-08-02-tiskova-zprava-6539-zmena-sa-6539>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. MFČR: *Seznam vyhledaných subjektů dle zadaných výběrových údajů*. [online]. MFČR [03. 05. 2015]. Dostupné z: http://adisreg.mfcr.cz/adistc/adis/irs/irep_dph/dphInputForm.faces;jsessionid=26130BF3B3C1A353FE8180944D055D2C.ep2ap1

PITNER, Ladislav. *Změny v DPH od 1. 1. 2014* [online]. 2014 [cit. 2010-04-02]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d44558v55793-zmeny-v-dph-od-1-1-2014/>

TRUHLÁŘOVÁ, Martina. *Změny v DPH od 1. 1. 2014* [online]. 2013 [cit. 2010-04-01]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/zmeny-v-dph-od-1-1-2014/>

c) Právní předpisy

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004, částka 78, s. 4946-5010. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=235/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy. ISSN 1211-1244.

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2006, L 347, s. 1-118. Dostupná také z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:CS:PDF>. ISSN 1977-0626.

Seznam zkratek

ČNB Česká národní banka

ČR Česká republika

ČSÚ Český statistický úřad

DIČ Daňové identifikační číslo

DPH Daň z přidané hodnoty

EHS Evropské hospodářské společenství

ES Evropské společenství

EU Evropská unie

GFŘ Generální finanční ředitelství

Kč Koruna česká

MFČR Ministerstvo financí České republiky

Potvrzení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 7. 5. 2015



Kateřina Špačková

Seznam příloh

Příloha č. 1. Novelizace Směrnice 2006/112/ES